

ББК 65.05  
188

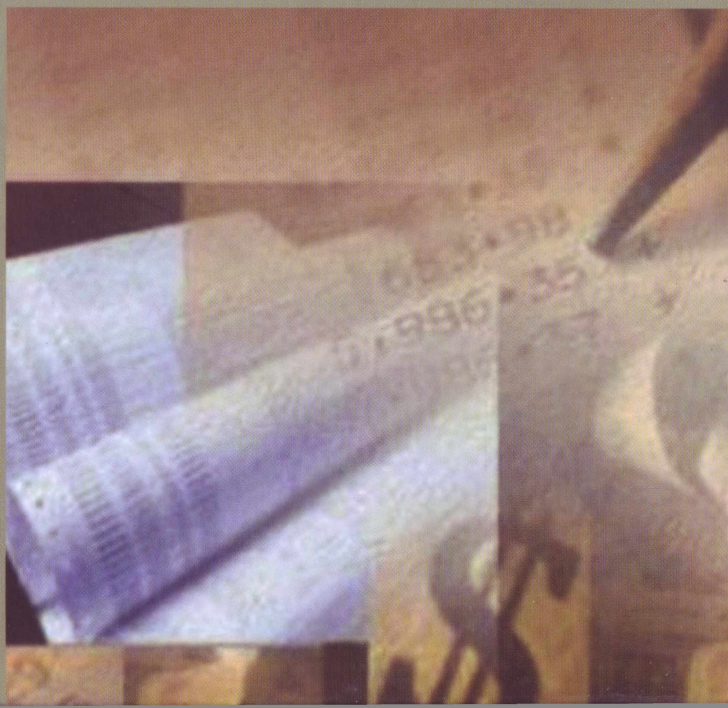
Н. А. Лытнева  
Л. И. Малявкина  
Т. В. Федорова

Профессиональное образование

# Бухгалтерский учет

Н. А. Лытнева  
Л. И. Малявкина  
Т. В. Федорова

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ  
  
ФОРУМ



Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина,  
Т.В. Федорова

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УЧЕТ

2-е издание, переработанное и дополненное

*Допущено Министерством образования и науки Российской Федерации  
в качестве учебника для студентов  
учреждений среднего профессионального образования,  
обучающихся по группе специальностей  
«Экономика и управление»*

Электронно-  
Библиотечная  
Система  
znanium.com

Соответствует  
Федеральному государственному  
образовательному стандарту  
3-го поколения

Москва  
ИД «ФОРУМ» — ИНФРА-М  
2015

УДК 657(075.32)

ББК 65.052я723

Л88

*Рецензенты:*

кандидат экономических наук,  
заведующая кафедрой «Управленческий учет и аудит» Орловского  
государственного института экономики и торговли *С.П. Суворова*;

кандидат экономических наук, доцент,  
заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» Орловского  
государственного аграрного университета *Е.Ю. Калиничева*

**Лытнева Н.А., Малявкина Л.И., Федорова Т.В.**

Л88 Бухгалтерский учет : учебник / Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина,  
Т.В. Федорова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : ИД «ФОРУМ» :  
ИНФРА-М, 2015. — 512 с. — (Профессиональное образование).

ISBN 978-5-8199-0544-9 (ИД «ФОРУМ»)

ISBN 978-5-16-006648-6 (ИНФРА-М)

Учебник подготовлен в соответствии с федеральным государственным образовательным стандартом среднего профессионального образования (ФГОС СПО) в соответствии с требованиями, предъявляемыми к дисциплинам профессионального цикла при реализации основных профессиональных образовательных программ по специальности «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям).

Содержание учебника раскрывает общую методику и технологию ведения бухгалтерского учета, которыми должен владеть специалист при выполнении его профессиональных компетенций, значение и задачи бухгалтерского учета в системе управления как основного источника экономической информации, принципы ведения бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Материал расположен по темам, в которых изложен действующий порядок ведения бухгалтерского учета активов, обязательств и капитала в предприятиях различных организационно-правовых форм, документальное оформление хозяйственных операций, связанных с движением указанных объектов. Содержание вопросов иллюстрировано примерами, которые способствуют закреплению учебного материала и позволяют студентам и слушателям различных образовательных программ в области бухгалтерского учета приобрести необходимые профессиональные компетенции.

Учебник предназначен для студентов и слушателей экономических специальностей, магистрантов, аспирантов, преподавателей, научных и практических работников.

**УДК 657(075.32)**

**ББК 65.052я723**

ISBN 978-5-8199-0544-9 (ИД «ФОРУМ»)

ISBN 978-5-16-006648-6 (ИНФРА-М)

© Лытнева Н.А., Малявкина Л.И.,  
Федорова Т.В., 2015

© ИД «ФОРУМ», 2015

# Введение

---

Стабилизация экономической ситуации в современном посткризисном мире требует эффективного регулирования бизнес-процессов предприятий различных организационно-правовых форм, профиля и отраслевой принадлежности. Для рационального управления хозяйственными процессами организации, выхода на качественно новый уровень необходимо создание адекватного деятельности учетного обеспечения, которое позволяет регулировать формирование и использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов, а также структурировать, обрабатывать и анализировать информацию, позволяющую менеджерам организации принимать правильные управленческие решения. Качественное и достоверное учетное обеспечение формируется в системе бухгалтерского учета, способы и приемы которого в настоящее время концептуально реформируются. Наличие учетного обеспечения позволит руководству организации определять перспективные стратегические цели развития бизнеса, корректировать их тактическими локальными задачами и при этом всегда своевременно получать информацию, необходимую для принятия определенного решения для каждой конкретной ситуации.

В основу построения современной системы бухгалтерского учета положены такие задачи, как:

- формирование информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности организации, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений;
- обеспечение заинтересованных пользователей информацией об общих подходах к организации и ведению бухгалтерского учета;
- оказание помощи потребителям бухгалтерской информации в понимании данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности;
- сопряженность и непротиворечивость бухгалтерского учета общепризнанным в мире подходам к ведению бухгалтерского учета;



- интегрирование системы налогообложения и системы бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет должен развиваться как часть единого народно-хозяйственного учета, включающего бухгалтерский, статистический и оперативно-технический виды учета. Важнейшим фактором, обеспечивающим единство этой системы, является система первичного учета как источник данных для последующего накопления, систематизации и обобщения их в соответствии с задачами, требованиями и методологией каждого вида учета.

Современные тенденции к глобализации рынков сбыта и капитала обуславливают усложнение хозяйственных операций, что сопровождается возрастанием требований к качеству формируемой в бухгалтерском учете информации. В этой связи выдвигаются повышенные требования к подготовке квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета.

Специалисты должны знать: основные правила ведения бухгалтерского учета в части документирования всех хозяйственных операций и действий; принципы и цели применения Плана счетов бухгалтерского учета, разработки рабочего плана счетов с учетом специфики организации; особенности учета имущества, обязательств и капитала; способы признания доходов и расходов при формировании финансового результата от хозяйственной деятельности; методы исчисления и отражения в учете налоговых платежей.

Подготовленные специалисты должны обладать профессиональными компетенциями и уметь: пользоваться инструкциями, положениями и другими нормативными актами по бухгалтерскому учету; организовать делопроизводство и работать с первичной документацией, исправлять первичные ошибки; формировать учетную политику организации и составлять бухгалтерские записи: учитывать особенности движения кассовых операций, внеоборотных и оборотных активов, кредитных обязательств, собственного и заемного капитала, составлять сводные ведомости, бухгалтерские регистры и бухгалтерскую отчетность в установленные сроки.

В данном учебнике значительное внимание уделено рассмотрению общих принципов ведения бухгалтерского учета, роли учетной политики в организации бухгалтерского учета в хозяйствующем субъекте, значения и задач бухгалтерского учета в системе управления как основного источника экономической информации. Кроме того, в учебнике изложены основные принципы ведения бухгалтерского уче-

та в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, дана сравнительная характеристика международных моделей бухгалтерского учета.

В соответствующих главах учебника изложен действующий порядок ведения бухгалтерского учета активов, обязательств, доходов, расходов и капитала в организациях различных форм собственности, документальное оформление, методика аналитического и синтетического учета. Наиболее сложные для понимания вопросы иллюстрированы примерами.

В учебнике определены значение бухгалтерской отчетности, ее состав, предъявляемые к ней требования, порядок представления и публикации; рассмотрена процедура составления бухгалтерской отчетности, а также содержание и порядок формирования показателей отчетных форм.

# Глава 1

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

---

### 1.1. Определение и основные задачи бухгалтерского учета

При осуществлении предпринимательской деятельности одной из важнейших задач любого экономического субъекта является совершенствование процесса управления с целью оптимального использования материальных, трудовых и денежных ресурсов.

Совершенствование форм и методов управления определяет востребованность учетной информации при принятии управленческих решений, повышения эффективности производства, достижения высокой доходности и рентабельности.

Выбор оптимального управленческого решения на различных уровнях управления осуществляется на основе анализа большого объема внутренней и внешней информации, сформированной на базе данных оперативного, управленческого и бухгалтерского учета.

В сложившейся хозяйственной практике управления организацией выделяют следующие виды учета: оперативный, бухгалтерский, налоговый и статистический.

Оперативный учет используется для оперативного планирования и текущего управления предприятием. Ведется оперативный учет по мере необходимости отражения хозяйственных операций в произвольной форме, выраженных как в натуральных, так и денежных показателях.

Бухгалтерский учет — это система наблюдения, измерения, регистрации, обработки и передачи информации в стоимостной оценке об имуществе, источниках его формирования, обязательствах и хозяйственных операциях экономического субъекта, выраженного только в денежном измерителе.

Важнейшим источником информации при принятии управленческих решений является система бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, поскольку именно она содержит сведения, необходимые для реализации конкретных практических задач и таких функций управления, как планирование, прогнозирование и контроль. Система бухгалтерского учета основана на полном, непрерывном, сплошном наблюдении, измерении и регистрации фактов хозяйственной деятельности. Учетный процесс в общем понимании его сути состоит из трех основных стадий:

- ведение бухгалтерского учета (сбор, регистрация и обобщение информации);
- составление бухгалтерской отчетности (формирование отчетных форм);
- использование учетной и отчетной информации для анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия с целью принятия управленческого решения.

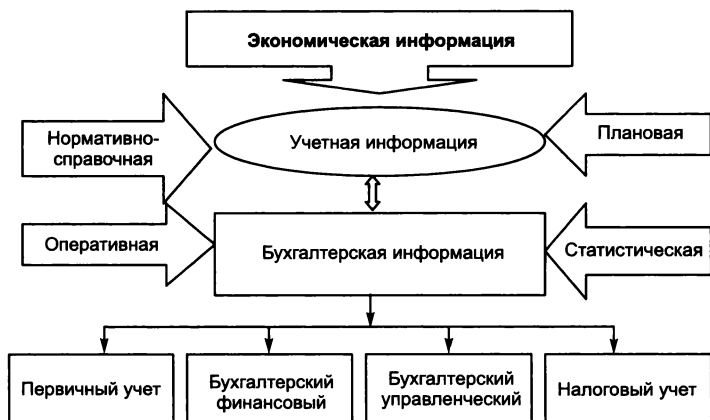
Налоговый учет — информационная система, отвечающая интересам налоговых органов при формировании отчетных показателей по налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость и других налоговых платежей и сборов.

Статистический учет представляет собой обобщающий учет процессов на макроуровне: в масштабе отрасли, территории, государства. Для оценки фактов данной системы учета применяются натуральные и денежные измерители.

Виды хозяйственного учета в информационной среде отечественной системы применительно к уровню управления организацией представлены на рис. 1.1.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием ма-



**Рис. 1.1.** Виды хозяйственного учета в информационной среде применительно к уровню управления организацией

териальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

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

Своевременный анализ бухгалтерской отчетности, сформированной по данным бухгалтерского учета, позволяет предотвратить отрицательные моменты в хозяйственной деятельности организации, выявить неиспользованные резервы с целью дальнейшего развития организации и обеспечения ее финансовой устойчивости и показателей рентабельности.

Бухгалтерский учет обязаны вести все юридические лица, осуществляющие свою деятельность на территории Российской Федерации. Прочие организации и граждане, осуществляя предпринимательскую деятельность, ведут учет и составляют отчетность в порядке, предусмотренном законодательством.

## 1.2. Пользователи бухгалтерской информации

Базой для принятия управленческих решений на предприятии является информация экономического характера. Решения принимает не только администрация организации, но и другие — внешние — поль-



зователи экономической информации (заинтересованные стороны, находящиеся за пределами фирмы и нуждающиеся в информации для принятия решений в отношении данной организации). Внутренние пользователи оперируют учетной информацией, внешние — данными финансовой отчетности организации. И те, и другие данные формируются в системе бухгалтерского учета.

Основная цель бухгалтерского учета в системе управления предприятием — формирование информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности.

Состав пользователей бухгалтерской информации представлен на рис. 1.2. В отношении информации для внутренних пользователей следует учитывать, что ее состав для каждого представителя админи-

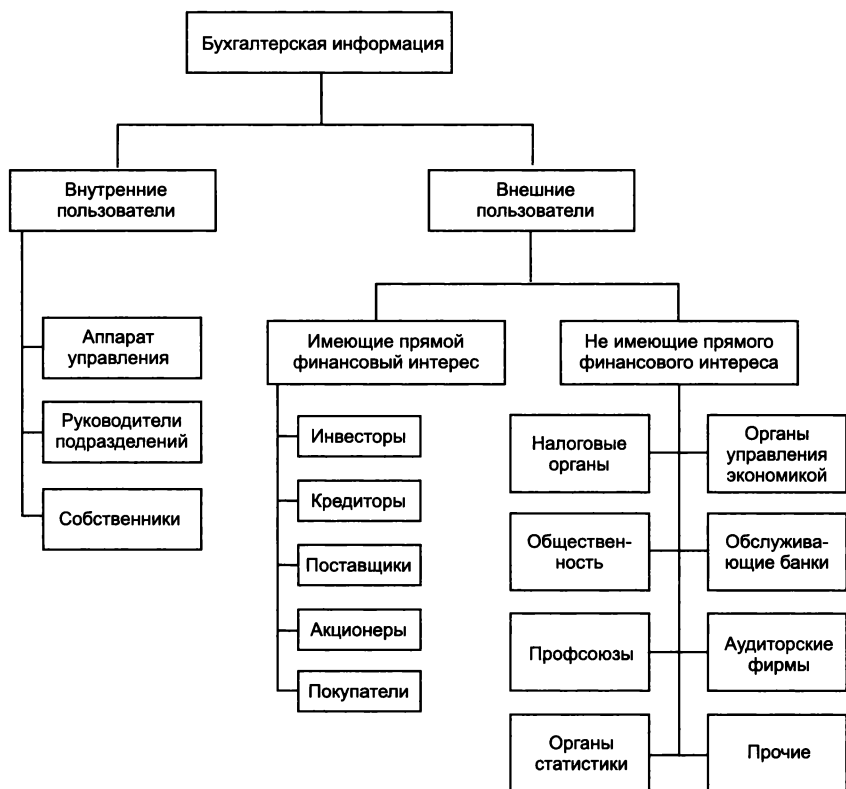


Рис. 1.2. Состав пользователей бухгалтерской информации

страции определяется в зависимости от занимаемой должности и функций, выполняемых им. Для менеджеров наиболее важной является информация о сумме и норме прибыли, достаточности денежных средств, себестоимости продукции и рентабельности производства.

Собственников и совладельцев больше всего интересуют прибыльность и ликвидность организации. Руководство организации заинтересовано также в информации, предоставляемой внешним пользователям, и в разнообразной информации, необходимой для планирования, анализа и контроля.

Информация для внешних пользователей формируется на основе информации для внутренних пользователей, относящейся к финансовому положению организации и результатам ее деятельности. Внешние пользователи преследуют следующие основные интересы в информации, формирующейся в бухгалтерском учете:

1) инвесторы и их представители заинтересованы в информации о рискованности и доходности предполагаемых или осуществляемых ими инвестиций, о способности организации выплачивать дивиденды;

2) заимодавцы заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли своевременно погашены предоставленные ими займы и выплачены соответствующие проценты;

3) поставщики и подрядчики заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли выплачены в срок причитающиеся им суммы;

4) покупатели и заказчики заинтересованы в информации о продолжении деятельности организации;

5) органы власти заинтересованы в информации для осуществления возложенных на них функций по распределению ресурсов, регулированию хозяйственной деятельности, разработке и реализации общегосударственной политики;

6) общественность в целом заинтересована в информации о роли и вкладе организации в повышение благосостояния общества на региональном и федеральном уровнях.

В системе экономической информации бухгалтерский учет является одним из важнейших инструментов управления, содержащих наиболее синтезированную и обобщенную информацию, лежащую в основе объективной оценки хозяйственной деятельности организации, является базой текущего и перспективного планирования.

### **1.3. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности**

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета законодательно устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Действующие нормы основаны на единообразии ведения бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, составления и представления сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении, доходах и расходах организации, необходимой пользователям бухгалтерской информации.

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом на государственном уровне осуществляется Правительством Российской Федерации. Приоритетное право регулирования бухгалтерского учета предоставлено Министерству финансов, которое осуществляет разработку и утверждение положений по бухгалтерскому учету (национальных стандартов), методических указаний по бухгалтерскому учету отдельных операций по учету имущества, обязательств, доходов, расходов и капитала. Нормативные акты, утвержденные Министерством финансов, составляют основу системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета и являются обязательными к применению на территории РФ.

Другие органы, которые наделены правом нормативного регулирования бухгалтерского учета в пределах своей компетенции (отраслевые министерства и ведомства), не имеют права издавать нормативные акты, противоречащие нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов РФ.

Одни из утверждаемых нормативных актов обязательны к применению (законы, положения по бухгалтерскому учету), другие носят рекомендательный характер (План счетов, методические указания, комментарии).

В настоящее время в отечественной практике учета сложилась четырехуровневая система регулирования бухгалтерского учета и отчетности:

1-й уровень — законодательные акты, указы Президента РФ и постановления правительства, регламентирующие прямо или косвенно организацию и ведение бухгалтерского учета в организации;

2-й уровень — стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности;

3-й уровень — методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Министерства финансов РФ и других ведомств;

4-й уровень — рабочие документы по бухгалтерскому учету самой организации.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» занимает центральное место в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, поскольку: определяет юридический статус норм бухгалтерского учета для коммерческих и некоммерческих организаций, закрепляет обязанность юридических лиц ведения бухгалтерского учета, определяет ответственность за организацию учетной работы. В Законе дано определение бухгалтерского учета, названы его объекты (имущество организации, ее обязательства и хозяйственные операции), обозначены задачи бухгалтерского учета, приведены основные понятия, используемые в бухгалтерском учете (синтетический и аналитический учет, План счетов, бухгалтерская отчетность и другие).

В Законе изложены требования к ведению бухгалтерского учета в предприятиях и организациях (обязательность двойной записи хозяйственных операций на основе рабочего плана счетов, осуществление учета на русском языке, в валюте Российской Федерации, обязательность формирования учетной политики и обязательность обособленного учета текущих затрат, капитальных и финансовых вложений), к документированию хозяйственных операций, ведению регистров бухгалтерского учета, оценке имущества и обязательств, порядку осуществления инвентаризации имущества и обязательств.

Отдельный раздел посвящен перечню требований к составлению бухгалтерской отчетности, определены ее состав, правила оценки статей бухгалтерской отчетности, порядок ее представления, основные правила составления сводной бухгалтерской отчетности и порядок хранения документов бухгалтерского учета.

Второй уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета представлен учетными стандартами.

Учетный стандарт представляет собой свод основных правил, устанавливающий порядок учета и оценки определенного объекта или их совокупности. Учетные стандарты (в отечественном бухгалтерском учете — положения) призваны конкретизировать Закон о бухгалтер-

ском учете и отчетности. В настоящее время в России разработано и утверждено 25 положений по бухгалтерскому учету и отчетности (табл. 1.1).

**Таблица 1.1. Система национальных стандартов бухгалтерского учета**

Наименование стандарта	Дата утверждения и номер	Объект регулирования
Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации	От 29.07.1998 г. № 34н (с учетом изменений и дополнений)	Определяет порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности юридическими лицами
Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)	От 06.10.2008 г. № 106н	Устанавливает правила формирования и раскрытия учетной политики организаций — юридических лиц, требования к отражению в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, порядок изменения учетной политики
Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008)	От 24.10.2008 г. № 116н	Определяет особенности порядка формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о доходах, расходах и финансовых результатах организациями, выступающими в качестве подрядчиков либо субподрядчиков в договорах строительного подряда
Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)	От 27.11.2006 г. № 154н	Устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации об активах и обязательствах, стоимость которых выражена в иностранной валюте
Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)	От 06.07.1999 г. № 43н	Определяет порядок составления и представления бухгалтерской отчетности
Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01)	От 09.06.2001 г. № 44н	Определяет принципы учета и способы оценки материально-производственных запасов



Продолжение табл. 1.1

Наименование стандарта	Дата утверждения и номер	Объект регулирования
Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01)	От 30.03.2001 г. № 26н	Определяет принципы учета, способы оценки и амортизации основных средств
Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98)	От 25.11.1998 г. № 56н	Определяет события после отчетной даты и их отражение в бухгалтерской отчетности
Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)	От 13.12.2010 г. № 167н	Устанавливает порядок отражения условных фактов хозяйственной деятельности и их последствий в бухгалтерской отчетности, состав условных фактов для бухгалтерского учета, правила их отражения и методику оценки последствий в денежном выражении
Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)	От 06.05.1999 г. № 32н	Определяет принципы учета и признания доходов организации
Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)	От 06.05.1999 г. № 33 н	Определяет принципы учета и признания расходов организации
Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)	От 29.04.2008 г. № 48 н	Устанавливает порядок раскрытия информации о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности, перечень операций со связанной стороной
Положение по бухгалтерскому учету «Информации по сегментам» (ПБУ 12/2010)	От 08.11.2010 г. № 143н	Определяет порядок формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности, с учетом отраслевой специфики деятельности, организационной структурой, распределения финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности
Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000)	От 16.10.2000 г. № 92н	Определяет порядок раскрытия информации в отчетности государственной помощи

Продолжение табл. 1.1

Наименование стандарта	Дата утверждения и номер	Объект регулирования
Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)	От 27.12.2007 г. № 153н	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах, условия их принятия к учету, регламентирует порядок первоначальной оценки, правила учета операций, связанных с предоставлением (получением) права использования НМА
Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/01)	От 06.10.2008 г. № 107н	Определяет особенности формирования в учете и отчетности информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам (включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций) и кредитам (в том числе товарным и коммерческим)
Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02)	От 02.07.2002 г. № 66н	Определяет порядок раскрытия в отчетности информации по прекращаемой деятельности
Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02)	От 19.11.2002 г. № 115н	Порядок учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02)	От 19.11.2002 г. № 114н	Порядок расчетов по налогу на прибыль
Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02).	От 10.12.2002 г. № 126н	Определяет принципы учета и способы оценки финансовых вложений

Окончание табл. 1.1

Наименование стандарта	Дата утверждения и номер	Объект регулирования
Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03)	От 24.11.2003 г. № 105н	Определяет порядок раскрытия в отчетности информации о совместной деятельности
Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)	От 06.10.2008 г. № 106н	Устанавливает правила признания и раскрытия в бухгалтерской отчетности об изменениях оценочных значений и устанавливает порядок раскрытия таких данных в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности
Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010)	От 28.06.2010 г. № 63 н	Устанавливает правила исправления ошибок и порядок раскрытия информации об ошибках в бухгалтерском учете и отчетности организаций, являющихся юридическими лицами
Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011)	От 02.02.2011 г. № 11 н	Определяет правила составления отчета о движении денежных средств коммерческими организациями
Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011)	От 06.10.2011 г. № 125 н	Устанавливает порядок формирования в учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами, пользователей недр информации о затратах на освоение природных ресурсов

Основным нормативным документом второго уровня является Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н (в ред. последующих дополнений и изменений).

Данный документ конкретизирует Закон «О бухгалтерском учете» и занимает по своей значимости второе место. В связи с реформированием бухгалтерского учета на систему международных стандартов учета и финансовой отчетности данные документы подвергаются пе-

решению, в их текст вносятся изменения и дополнения. Положение закрепляет первостепенную роль Министерства финансов РФ по разработке нормативных документов по бухгалтерскому учету, на ответственность руководителя за организацию учета, определяет сущность бухгалтерского учета и его задачи, правила ведения бухгалтерского учета, требования к ведению бухгалтерского учета, порядок документирования хозяйственных операций, ведения регистров бухгалтерского учета, оценки имущества и обязательств, порядок проведения инвентаризации, правила составления и представления бухгалтерской отчетности и правила оценки ее статей, сроки представления бухгалтерской отчетности (в том числе сводной), порядок хранения документов. В системе нормативного регулирования положения по бухгалтерскому учету (учетные стандарты) конкретизируют Закон о бухгалтерском учете по каждому объекту учета.

В национальных стандартах отражены основные особенности отечественной системы бухгалтерского учета. Отечественные стандарты по бухгалтерскому учету носят обязательный характер.

В системе нормативного регулирования План счетов относится к документам второго уровня. В практической деятельности бухгалтерских служб Плану счетов придается первостепенное значение.

План счетов бухгалтерского учета представляет собой систему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка).

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета устанавливает единые подходы к применению Плана счетов и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета в предприятиях различных форм собственности, видов деятельности, организационно-правовой формы. В ней приведена характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов: раскрыты структура, назначение, экономическое содержание отражаемых на них фактов хозяйственной деятельности. Обобщение фактов хозяйственной деятельности предприятия осуществляют в соответствии с приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н. На основании Плана счетов и Инструкции по его применению организации утверждают рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов (включая субсчета). Для учета специфических операций организации могут

вводить при необходимости в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов, субсчета с целью управления организацией, анализа, контроля и отчетности, а при необходимости исключать или объединять. При формировании рабочего плана счетов организация выбирает те из них, которые ей действительно необходимы.

Методические указания, инструкции, рекомендации в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета относятся к документам третьего уровня. Они призваны конкретизировать основные положения, изложенные в нормативных документах первого и второго уровней, с учетом отраслевых и иных особенностей. Они разрабатываются Министерством финансов РФ и различными ведомствами.

Нормативные документы третьего уровня разрабатываются различными министерствами и ведомствами. Ниже приведен перечень основных нормативных документов третьего уровня:

- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 г. № 49);
- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 г. № 91н);
- Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утв. приказом Минфина России от 26.12.2002 г. № 135н);
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 г. № 119н).

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета рабочие документы конкретной организации относят к четвертому уровню нормативно-правовой системы регулирования бухгалтерского учета.

Основными рабочими документами конкретной организации являются:

- документ по учетной политике предприятия;
- утвержденные руководителем формы первичных учетных документов;
- графики документооборота;
- утвержденный руководителем план счетов бухгалтерского учета;
- утвержденные руководителем формы внутренней отчетности.



Рабочие документы самого предприятия определяют особенности организации и ведения учета в нем. Основы формирования и раскрытия учетной политики организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденным приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации и утверждается руководителем организации. Формы первичных учетных документов утверждаются руководителем организации в том случае, если они разработаны в самой организации.

В графике документооборота определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, указываются порядок, место, время прохождения документа с момента его составления до сдачи в архив.

Рабочий план счетов, утверждаемый руководителем, содержит перечень применяемых организацией синтетических счетов и субсчетов.

Формы внутренней отчетности, утверждаемые руководителем, разрабатываются организацией самостоятельно, исходя из особенностей ее функционирования и требований управления производством и реализацией продукции.

## **1.4. Основные требования к ведению бухгалтерского учета**

Для решения основных задач бухгалтерского учета необходимо соблюдение определенных правил и принципов ведения бухгалтерского учета, определенных Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации:

1) обязательность двойной записи хозяйственных операций на счетах рабочего плана счетов, составляемого на основе Плана счетов, утверждаемого Министерством финансов РФ;

2) учет объектов учета осуществляется в рублях и на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык;

3) в бухгалтерском учете текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг осуществляются раз-

дельно от затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями;

4) обязательность документирования хозяйственных операций. Первичные документы должны быть составлены в момент совершения хозяйственных операций или сразу по окончании операции. Они должны содержать обязательные реквизиты и составляться по типовым формам или формам, утверждаемым руководителем организации. Руководитель также утверждает правила документооборота и технологию обработки учетной информации;

5) для систематизации и накопления информации, содержащейся в учетных документах, используются учетные регистры, формы которых разрабатываются Министерством финансов РФ, органами, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, федеральными органами исполнительной власти или самой организацией при соблюдении ими общих методических принципов бухгалтерского учета. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной;

6) объекты учета подлежат оценке в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; оценка имущества, полученного безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования; оценка имущества, произведенного в самой организации, — по стоимости его изготовления. Применение других методов оценки допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также нормативными правовыми актами Министерства финансов РФ и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета;

7) обязательность проведения инвентаризации имущества и обязательств. Порядок проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением установленных законом о бухгалтерском учете случаев обязательного проведения инвентаризаций;

8) для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика в соответствии с установленными допущениями и требованиями.

Законодательно установленные правила и принципы ведения бухгалтерского учета являются едиными для всех организаций независимо от их организационно-правовой формы.

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

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

Понятия «допущения» и «требования» также являются правилами ведения бухгалтерского учета, в частности, они установлены ПБУ 1/98 «Учетная политика организации».

К установленным допущениям относятся:

- **допущение имущественной обособленности**, означающее, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации и имущества и обязательств других организаций. Из данного допущения следует, что на балансе организации должно отражаться только то имущество, которое признается ее собственностью на законных основаниях. Имущество, не принадлежащее организации, не должно быть на ее балансе;

- **допущение непрерывности деятельности**, означающее, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке. В случае наличия таких намерений или появления сомнений в том, что организация сможет в будущем продолжать свою деятельность, она обязана отразить это в учетной политике предстоящего отчетного года. Например, это необходимо сделать в случае, если в конце текущего отчетного года произошли крупные аварии, пожары или кражи, ставящие под сомнение возможность дальнейшей работы организации;

- **допущение последовательности применения учетной политики**, означающее, что принятая организацией учетная политика будет применяться последовательно от одного отчетного года к другому. Целью данного допущения является соблюдение неизменности учетной политики как в течение отчетного года, так и в течение нескольких последующих отчетных периодов, т. е. заключается в создании определенной стабильности ведения бухгалтерского учета. Измене-

ние учетной политики организации должно быть обоснованным и может производиться в случаях:

- изменения законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенного изменения условий деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением вида деятельности;
- **допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности**, означающее, что факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Это допущение называется также **принципом начисления** и применяется в отношении момента признания расходов и доходов организации. В соответствии с этим принципом расходы организации признаются таковыми в том периоде, в котором они начислены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств. Например, должны быть отражены в составе расходов отчетного периода начисленная заработная плата; отпущенные в производство сырье и материалы, даже если они не оплачены, но при условии, что права собственности на них уже перешли к организации, и др. Кроме того, в целях реализации этого принципа хозяйственные операции должны отражаться в бухгалтерском учете в хронологической последовательности.

К установленным требованиям относятся:

- **требование полноты** — должна быть обеспечена полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности. Каждый факт хозяйственной деятельности должен быть зафиксирован в первичном бухгалтерском документе, являющемся подтверждением самого факта совершения хозяйственной операции;
- **требование своевременности** — должно быть обеспечено своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности;

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

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

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

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

## 1.5. Учетная политика

В настоящее время организации должны оформлять два вида внутренних нормативных документов: учетную политику для целей бухгалтерского учета и учетную политику для целей налогообложения.

Основными нормативными документами, регулирующими вопросы учетной политики организации для целей бухгалтерского учета, являются:

- Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н (ред. от 24.12.2010 г.).

Порядок и принципы разработки учетной политики экономического субъекта отражены в ст. 8 «Учетная политика» Закона № 402-ФЗ, которая определяется данным Федеральным законом как совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета и составления отчетности.



Учетную политику организация формирует самостоятельно, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, исходя из своей структуры, видов экономической деятельности и других особенностей.

Правила формирования и раскрытия учетной политики организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденным приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н.

В соответствии с п. 2 ПБУ 1/2008 под учетной политикой организации понимается принятая ею **совокупность способов ведения бухгалтерского учета** — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся следующие:

- группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности;
- погашения стоимости активов;
- организации документооборота;
- инвентаризации;
- применения счетов бухгалтерского учета;
- организации регистров бухгалтерского учета;
- обработки информации.

Структура учетной политики любой организации состоит из двух разделов:

- организационно-технического;
- методологического.

Учетная политика утверждается приказом (распоряжением) руководителя организации, в том числе утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Учетная политика организации применяется с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом она применяется всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения.

Вновь созданная организация, а также организация, возникшая в результате реорганизации, оформляют избранную учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица.

Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица.

Изменение учетной политики производится:

- при изменении требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами;
- при разработке или выборе нового способа ведения учета, применение которого позволит повысить качество информации об объекте учета;
- при существенном изменении условий деятельности экономического субъекта.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляться соответствующей организационно-распорядительной документацией.

Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения.

Согласно п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ **учетной политикой для целей налогообложения** является выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых Налоговым кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Это означает следующее:

- 1) предприятие осуществляет выбор одного способа из нескольких допускаемых законодательными актами, регулирующими поря-

док определения налоговой базы и исчисления тех или иных налогов и сборов в Российской Федерации (например, выбор одного из методов начисления амортизации основных средств);

2) выбранные способы устанавливаются на предприятии, т. е. во всех структурных подразделениях (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их месторасположения;

3) данные способы устанавливаются на длительный срок (как минимум на отчетный год).

Как правило, налоговым периодом при исчислении налогов и сборов (отчетным годом) считается период с 1 января по 31 декабря включительно. В пределах налогового периода учетная политика организации не может изменяться, кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством о налогах и сборах (например, при внесении в законодательство изменений, затрагивающих принятую учетную политику предприятия);

4) данные способы должны быть закреплены соответствующим документом.

При формировании учетной политики организации для целей налогообложения выбирается один способ из нескольких допускаемых законодательством о налогах.

Кроме того, фиксируются особенности определения налоговой базы и ведения раздельного учета объектов налогообложения по тем видам деятельности, которые осуществляются конкретной организацией.

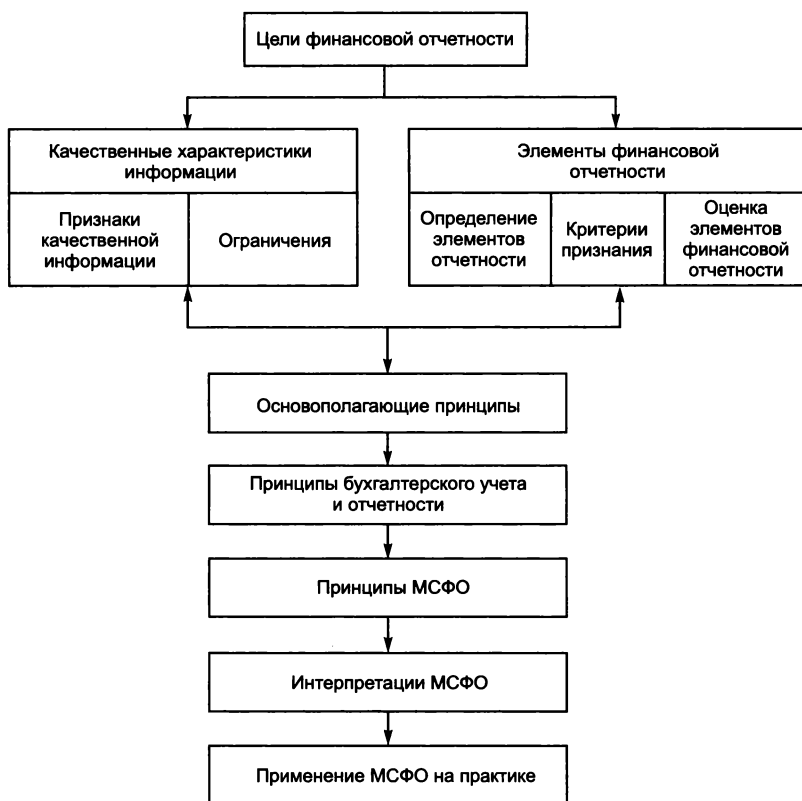
Принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации.

## **1.6. Международные бухгалтерские правила**

Развитие финансового рынка, концентрация международного капитала, международное разделение труда, выход российских организаций на международный рынок и привлечение иностранных инвестиций потребовали качественных преобразований в организации бухгалтерского учета, выделение отдельной системы налогового учета в самостоятельную учетную систему в рамках государственного контроля за деятельностью экономических субъектов.

Переход отечественного бухгалтерского учета на принципы международных стандартов учета и финансовой отчетности законодательно закреплен постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283 «Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности».

Концептуальные основы международного учета представлены на рис. 1.3.



**Рис. 1.3.** Концептуальные основы международного бухгалтерского учета

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) — это свод определенных правил и общепринятых процедур бухгалтерского учета и отчетности, определяющих требования к признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственных операций в бухгалтерской отчетности.

МСФО представляют собой универсальную учетную систему, функционирующую на международном уровне. В основе системы МСФО лежат сами международные стандарты и концептуальные основы составления отчетности.

Концепции бухгалтерского учета — это основные теоретические принципы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. Концепции необходимы в силу следующих причин:

- 1) для разработки новых и пересмотра действующих стандартов;
- 2) выступают основой организации международного учета;
- 3) помогают разобраться пользователям финансовой отчетности;
- 4) обеспечивают необходимой информацией специалистов бухгалтерии.

Любая информация характеризуется определенными критериями. Информация, отраженная в отчетности, должна отвечать критерию качества — должна быть понятной для пользователей, имеющих определенную подготовку, должна быть уместной, должна отвечать интересам пользователей принимать решения, основываясь на прошлом, настоящем и будущем.

Понятие надежности — это комплексное понятие, которое включает в себя пять характеристик (рис. 1.4).

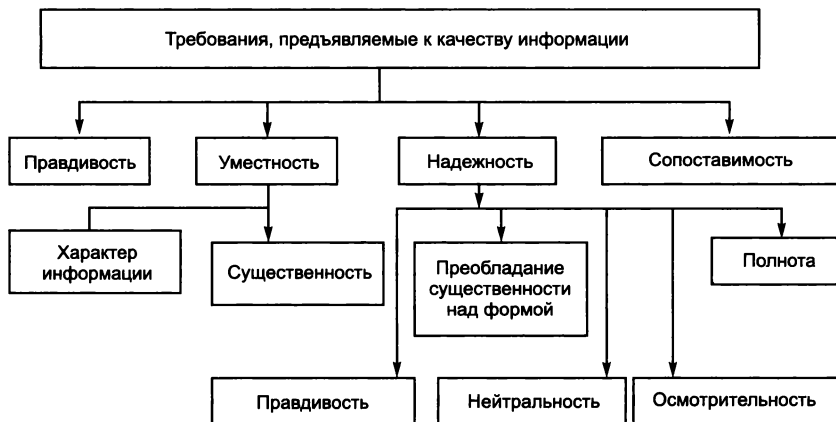


Рис. 1.4. Качественные характеристики информации в системе МСФО

Информация уместна, если отвечает следующим критериям:

- носит прогнозный характер;
- подтверждает прогнозы.

Информация должна быть существенной. Критерий существенности характеризуется тем, что отсутствие или искажение информации может повлиять на принятие определенного решения. Преобладание сути над формой, т. е. информация, необходимая пользователю, должна быть отражена в любой форме (рисунок, схема, диаграмма, текст).

Основным критерием информации является ее надежность, т. е. информация является надежной тогда, когда в ней нет существенных ошибок и искажений.

При раскрытии понятия принципа уместности и надежности применяют некоторые ограничения (табл. 1.2).

Таблица 1.2. Ограничения надежности и уместности МСФО

Ограничения	Содержание ограничения
Своевременность	Информация не должна быть задержана при подготовке финансовой отчетности. В случае задержки информация теряет свою уместность. С этой целью иногда предоставляется «ожидаемая информация»
Баланс между выгодами и затратами	Выгоды, получаемые от сбора информации, должны превышать затраты на ее получение
Баланс между качественными характеристиками	Он состоит в том, чтобы достичь соответствующего соотношения между основными характеристиками финансовой отчетности

В международной практике выделяют пять элементов финансовой отчетности: активы (экономические ресурсы), обязательства, доходы, расходы, капитал.

Данные элементы классифицируются в зависимости от отражения в отчетных формах:

- элементы бухгалтерского баланса (активы, обязательства, капитал);
- элементы, характеризующие финансовый результат, — это элементы отчета о прибылях и убытках (доходы, расходы).

При определении элементов финансовой отчетности центральное место занимает понятие *экономической выгоды*.

Согласно МСФО под *активами* понимаются экономические ресурсы, контролируемые организацией, использование которых принесет в будущем экономическую выгоду.

Будущие экономические выгоды могут возникать в следующих случаях:

- когда активы используются обособленно или в сочетании с другими активами для производства товаров, работ, услуг (например, обработка древесины на деревообрабатывающем станке);
- когда актив обменивается на другие активы (например, приобретение материальных ценностей за счет денежных средств);
- когда актив используется для погашения обязательства (например, произведена оплата поставщику за поставленные ценности или оформление отношений по договору мены);
- когда актив распределен между собственниками (например, выплата денежных средств с расчетного счета по причитающимся дивидендам).

Под *обязательствами* согласно МСФО понимается существующая на отчетную дату задолженность организации, погашение которой производит уменьшение этой выгоды в виде оттока ресурсов.

Обязательства могут быть погашены различными способами:

- выплатой денежных средств;
- передачей других активов;
- предоставлением услуг;
- заменой одного обязательства другим;
- переводом обязательства в капитал;
- снятием требования со стороны кредитора.

Также в международной практике существует понятие *условное обязательство*, которое возникает, если организация решит приобрести какие-либо активы в будущем. Некоторые обязательства могут быть измерены только приблизительно. В таком случае они рассматриваются как резервы. Обязательства принимаются на учет только тогда, когда предполагается, что их погашение требует каких-либо затрат.

*Капитал* — это доля в активах компании, остающаяся после вычетов всех обязательств. Иными словами, это вложения собственников и накопленная прибыль. Структура капитала в международном учете представлена следующим образом: акционерный капитал, партнерский капитал, резервы, чистая нераспределенная прибыль.

*Доходы* — это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока экономических ресурсов или уменьшения обязательств, которое ведет к увеличению капитала.

Доход включает в себя выручку, полученную от основной деятельности, и выручку, полученную от неосновной деятельности. Под основной деятельностью понимается реализация, проценты, дивиденды, вознаграждения в зависимости от типа организации. К неосновным доходам относят доходы от реализации внеоборотных активов, ценных бумаг, внереализационные доходы или от увеличения балансовой стоимости долгосрочных активов.

*Расходы* — это уменьшение экономической выгоды в отчетном периоде в форме оттока или использования активов, или возникновения обязательств, которые ведут к уменьшению собственного капитала.

Расходы включают в себя затраты и убытки от основного вида деятельности и неосновного вида деятельности.

К затратам и убыткам от основного вида деятельности относят: оказание услуг, выплату вознаграждений, проценты.

К затратам по неосновному виду деятельности относят: затраты и убытки от стихийных бедствий, от продажи внеоборотных активов.

Разница между доходами и расходами представляет собой прибыль.

Важным критерием является критерий признания элементов финансовой отчетности — включение в балансовый отчет или отчет о прибылях и убытках соответствующих статей. Этот критерий должен отвечать одновременно двум условиям:

- 1) экономическая выгода будет поступать в компанию;
- 2) статья имеет стоимость.

Под оценкой элементов финансовой отчетности понимается процесс определения денежных сумм, по которым элементы отражаются в финансовой отчетности. В международной практике бухгалтерского учета различают следующие виды оценки элементов финансовой отчетности (табл. 1.3).

В настоящее время в международной практике бухгалтерского учета его постановка в коммерческих организациях базируется на следующих основных принципах:

- 1) **концепция денежного измерения** состоит в том, что все активы, доходы, расходы, обязательства и капитал отображаются в денежном выражении;
- 2) **концепция обособленного предприятия** состоит в том, что счета собственника не являются счетами организации;



Таблица 1.3. Виды оценок, применяемых в международном бухгалтерском учете

Виды оценок	Особенности оценок	
	активов	обязательств
<b>Фактическая стоимость приобретения</b>	Сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов, или справедливая стоимость, предложенная за них на момент приобретения	Сумма выручки, полученной в обмен на долговое обязательство; или сумма денежных средств или их эквивалентов, уплата которых ожидается при нормальном ходе дел
<b>Восстановительная стоимость</b>	Сумма денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена, если бы такой же или эквивалентный актив приобретался в настоящее время	Недисконтированная сумма денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательства в настоящий момент
<b>Возможная цена продажи (погашения)</b>	Сумма денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть выручена от продажи актива в нормальных условиях (либо чистая стоимость реализации, либо рыночная стоимость)	Стоимость их погашения, т. е. недисконтированная сумма денежных средств или их эквивалентов, которая предположительно будет потрачена для погашения обязательств при нормальном ходе дел
<b>Дисконтированная стоимость</b>	Дисконтированная стоимость будущего чистого поступления денежных средств, которые предположительно будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел	Дисконтированная стоимость будущего чистого выбытия денежных средств, которые предположительно потребуются для погашения обязательств при нормальном ходе дел

3) **концепция действующего предприятия** состоит в том, что организация является экономической единицей, которая действует в настоящее время и будет действовать в обозримом будущем;

4) **концепция учета по стоимости** состоит в том, что актив вносится в учетные регистры по первоначальной стоимости (по оплаченной стоимости), а для целей использования актива различают балансовую и рыночную стоимость;

5) **концепция двойственности учета** состоит в том, что при отражении фактов хозяйственной деятельности применяют двойную запись;

6) **концепция учетного периода** состоит в том, что деятельность организации измеряется за конкретный промежуток времени, который называется учетным периодом (обычно год);

7) **концепция консерватизма** (осторожности в оценки) состоит в том, что для признания увеличения нераспределенной прибыли организации необходимы более веские доказательства, чем для признания уменьшения нераспределенной прибыли;

8) **концепция реализации** состоит в том, что сумма полученного дохода от продажи товаров, работ, услуг должна быть больше или меньше продажной цены реализованных товаров (услуг);

9) **концепция соотношения доходов и расходов** состоит в том, что доходы от продажи товаров, работ, услуг одного отчетного периода должны быть уменьшены на расходы, относящиеся к этому же отчетному периоду (данная концепция реализуется через понятия «расходы», под которыми понимаются затраты, выплаты, расходы текущего и будущих периодов);

10) **концепция применения учетной политики** состоит в том, что один и тот же метод оценки имущества, обязательств и капитала, выбранный организацией, применяется из года в год.

11) **концепция существенности** состоит в том, что в отчетности отражаются только существенные события, которые могут повлиять на принятие решения инвестора.

Основополагающими принципами международной финансовой отчетности являются следующие принципы:

а) принцип **выбора единицы учета** (предприятие автономно и понимается как отдельная хозяйствующая единица);

б) принцип **периодичности**, который состоит в том, что отчетность классифицируется на годовую и промежуточную;

в) принцип **открытости** состоит в том, что в учетных регистрах раскрываются детали происхождения материальных ценностей в дополнение к основным требованиям;

г) принцип **целостности**, который состоит в том, что данные бухгалтерского учета представляют собой единую систему, позволяющую управлять имуществом, капиталом, обязательствами в процессе хозяйственной деятельности;

д) принцип **объективности** (регистрации) состоит в том, что все хозяйственные операции должны регистрироваться сплошным образом в оправдательных документах;

е) **принцип конфиденциальности** состоит в том, что внутренняя отчетность является коммерческой тайной;

ж) **принцип экономичности** бухгалтерской информации (принцип рациональности) состоит в том, что затраты на получение информации не должны превышать экономический эффект от ее сбора.

Международные стандарты (МСФО) имеют ряд преимуществ перед национальными стандартами, которые заключаются в следующем:

- 1) лучше обобщают практический опыт;
- 2) не привязаны к особенностям регулирования бухгалтерского учета в отдельных странах;
- 3) обеспечивают сопоставимость информации между компаниями в мировом масштабе и являются доступными для пользователей;
- 4) позволяют значительно сократить расходы на подготовку консолидированной (сводной) отчетности;
- 5) доступны и просты в восприятии для пользователей;
- 6) постоянно совершенствуются.

Вместе с тем система МСФО имеет недостатки:

- 1) стандарты носят обобщенный характер и предусматривают многообразие методов учета;
- 2) отсутствуют подробные указания по применению отдельных методик (нет методических рекомендаций);
- 3) ориентированы на развитую рыночную экономику;
- 4) носят рекомендательный характер.

Каждый стандарт состоит из следующих элементов: номер стандарта, его название, цели, сфера применения, порядок учета, основные определения, раскрытие информации, дата вступления в силу. Сфера применения стандарта определяет объекты учета, а в некоторых случаях и круг охватываемых компаний.

В разделе «Порядок учета» излагаются конкретные условия признания и оценки объектов учета, основные правила их учета и рекомендации по их использованию.

В разделе «Раскрытие информации» содержится состав информации, подлежащий раскрытию в финансовой отчетности по соответствующему стандарту.

Некоторые страны применяют МСФО практически без их изменения; другие страны (в том числе и Россия) принимают МСФО в качестве основы для разработки национальных стандартов, внося в них

изменения соответственно национальным условиям (например, особенностям налоговых систем).

В настоящее время в международной финансовой практике существуют две системы международных стандартов:

- GAAP — основные общие принципы бухгалтерского учета присущи для англо-американской системы учета, области управленческого регулирования бухгалтерского учета и формирования отчетных форм. Ориентирована на инвесторов и кредиторов;
- МСФО — присуща для стран Западной Европы, характеризуется жестким регулированием норм права, формами отчетности. Ориентирована на финансовые институты и налоговые органы.

На использование той или иной группы международных стандартов в практической деятельности оказывают влияние следующие факторы:

- 1) тип инвестора;
- 2) участие инвестора в управлении организацией;
- 3) количество физических и юридических лиц как основных инвесторов;

**Таблица 1.4. Классификация моделей бухгалтерского учета**

Англо-американская	Континентальная	Южноамериканская
1. Отчетность ориентирована на нужды инвесторов	1. Отчетность ориентирована на нужды налоговых органов и государственной власти	1. Отчетность ориентирована на потребности государственных и налоговых органов
2. Применяется профессиональное регулирование бухгалтерского учета, а не государственное	2. Жесткая регламентация бухгалтерского учета, государство постоянно вмешивается в учетную практику	2. Бухгалтерский учет регулируется законодательством
3. Обеспечение информацией налоговых органов выведено в отдельную систему за рамки финансового учета	3. Финансовая отчетность ориентирована на кредитные учреждения	3. Отличительной особенностью является пересчет показателей отчетности на темп инфляции
4. Очень хорошо развит рынок ценных бумаг	4. Бизнес имеет тесные связи с банками, и практика учета одной страны отличается от других стран	—

- 4) степень развития финансового рынка и рынка ценных бумаг;
- 5) степень участия в международном бизнесе.

**В настоящее время в международной практике бухгалтерского учета в зависимости от способа формирования показателей отчетности выделяют следующие модели бухгалтерского учета: англо-американская, континентальная и южноамериканская.**

Сравнительная характеристика международных моделей бухгалтерского учета представлена в табл. 1.4 .

В настоящее время МСФО трансформируется в единую систему, которая подразумевает гармонизацию стандартов GAAP и МСФО.

## **1.7. Объекты бухгалтерского учета и их классификация**

В процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности происходит постоянный оборот хозяйственных средств и совершается большое количество хозяйственных операций.

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

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

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

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

К хозяйственным средствам организации, находящимся в **сфере обращения**, относятся отгруженные покупателям товары или готовая продукция, денежные средства на счетах и в кассе организации, сред-

ства в расчетах (дебиторская задолженность, задолженность за подготовленными лицами и т. п.) и др.

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

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

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

*Основные средства* — определенная группа активов организации, обладающих стоимостью и способностью приносить организации экономические выгоды (доход), *имеющая* материально-вещественную структуру и используемая в течение длительного периода в качестве средств труда при производстве продукции (работ, услуг) либо для управленческих нужд организации.

*Нематериальные активы* — группа активов организации, обладающая стоимостью и способностью приносить организации экономические выгоды (доход), не имеющая материально-вещественную (физическую) структуру и используемая в течение длительного периода при производстве продукции (работ, услуг) либо для управленческих нужд организации.

*Незавершенное строительство* — затраты застройщика по возведению объекта строительства с начала строительства до ввода объекта в эксплуатацию.

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

*Финансовые вложения* — инвестиции организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы. Финансовые вложения на срок более 12 месяцев относят к *долгосрочным*, а на срок до 12 месяцев — к *краткосрочным* финансовым вложениям.

К **оборотным средствам** (активам) относятся сырье, материалы и другие активы, используемые в производстве продукции (работ, услуг), произведенные из них товары и готовую продукцию, а также незавершенное производство, расходы будущих периодов, денежные средства, права требования к сторонним организациям и физическим лицам (дебиторская задолженность), краткосрочные финансовые вложения и прочие оборотные активы.

Оборотные средства предназначены для однократного использования в течение одного производственного цикла, под которым понимается интервал времени от начала до окончания производственного процесса изготовления продукции.

**Сырье и основные материалы** — предметы труда, предназначенные для использования в процессе производства продукции и представляющие собой материальную (вещественную) основу при изготовлении продукции (выполнении работ, оказании услуг).

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

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

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

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

**Расходы будущих периодов** — затраты, произведенные организацией в предшествующем и/или отчетном периодах, но подлежащие включению в себестоимость продукции (работ, услуг) в последующие периоды деятельности организации. К таким расходам, в частности, относятся расходы, связанные с подготовительными к производству

работами в сезонных отраслях, освоением новых производств, цехов и агрегатов и др.

**Денежные средства** — сумма денег в российской и иностранных валютах, находящихся в кассе, на расчетных, валютных и других счетах организации.

**Дебиторская задолженность** — это задолженность других юридических и физических лиц данной организации. Эта задолженность отражается в бухгалтерском учете как имущество данной организации, т. е. право на получение определенной денежной суммы (товара, услуги и т. п.) с должника. Например, к дебиторской задолженности относится числящаяся в бухгалтерском учете задолженность покупателей и заказчиков за реализованные им товары, выполненные работы или оказанные услуги. Дебиторская задолженность со сроком ее погашения не более 12 месяцев считается *краткосрочной*. Дебиторская задолженность со сроком ее погашения свыше 12 месяцев считается *долгосрочной*.

На всех стадиях кругооборота хозяйственных средств возникают объекты бухгалтерского учета.

**Объектами бухгалтерского учета** являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности. Классификация объектов бухгалтерского учета представлена на рис. 1.5.

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

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

Под **кредиторской задолженностью** понимается задолженность данной организации другим юридическим и физическим лицам, отражаемая в бухгалтерском учете как обязательства организации. Например, к кредиторской задолженности относятся: числящаяся в бухгалтерском учете задолженность поставщикам или подрядчикам за полученные от них материальные ценности (выполненные работы или оказанные услуги), задолженность своим работникам по заработной плате, задолженность по платежам в бюджет и во внебюджетные фонды и др.

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





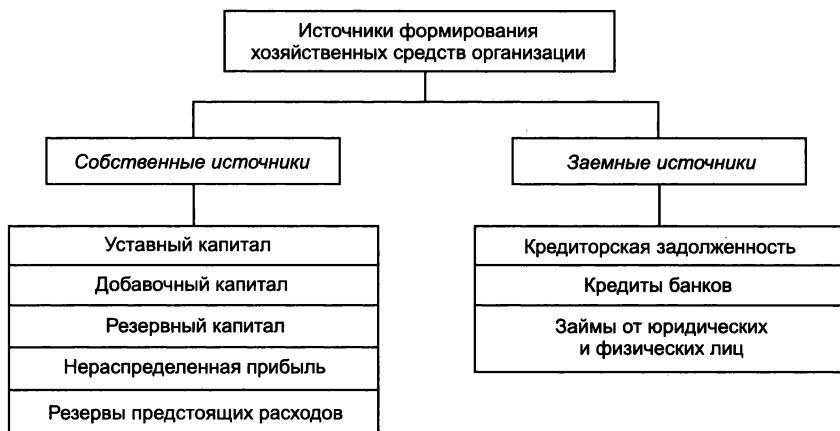
Рис. 1.5. Классификация объектов бухгалтерского учета

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

К **хозяйственным операциям** относятся операции, вызывающие изменения в составе имущества и обязательств организации. Хозяйственные операции могут осуществляться как между объектами бух-

галтерского учета внутри организации, так и между организацией и сторонними организациями и физическими лицами.

Хозяйственные средства организации формируются за счет различных источников. Классификация источников формирования хозяйственных средств представлена на рис. 1.6.



**Рис. 1.6.** Классификация источников формирования хозяйственных средств организации

Использование этих источников при формировании хозяйственных средств отражается хозяйственными операциями, также подлежащими бухгалтерскому учету.

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

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

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

**Добавочный капитал** представляет собой прирост капитала организации, образовавшийся в результате переоценки внеоборотных активов и получения эмиссионного дохода акционерного общества. Эмиссионный доход — это средства, полученные акционерным об-

ществом от продажи своих акций по цене, превышающей их номинальную стоимость.

**Резервный капитал** — это резервы, образованные в соответствии с законодательством или учредительными документами и предназначенные для покрытия убытков организации, а также погашения облигаций и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

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

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

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

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

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

К натуральным измерителям относятся килограммы, центнеры, тонны, метры, квадратные метры, кубометры, штуки, литры и т. д.

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

**Денежные измерители** применяются в качестве единого обобщающего показателя для определения стоимости разнородного имущества организации, а также для учета денежных средств на счетах и в кассе организации, обязательств организации, разнохарактерных хозяйственных операций и др. Денежным измерителем объектов бухгалтерского учета в РФ является рубль. Указанные выше измерители могут применяться по отдельности или в различных сочетаниях с целью получения полной и достоверной информации о хозяйственной деятельности организации, контроля отдельных хозяйственных операций.

## Контрольные вопросы

1. Дайте определение бухгалтерского учета.
2. Какие виды хозяйственного учета различают в современной экономике?
3. Назовите основные измерители, применяемые в хозяйственной деятельности организаций.
4. Назовите основные группы пользователей бухгалтерской отчетности.
5. Сколько уровней включает система нормативного регулирования бухгалтерского учета?
6. Охарактеризуйте основные требования, предъявляемые к ведению бухгалтерского учета в отечественной практике.
7. Назовите основные концепции международного бухгалтерского учета.
8. Назовите качественные характеристики бухгалтерской информации.
9. Назовите основные модели бухгалтерского учета, применяемые в международной практике.
10. Что является объектами бухгалтерского учета?

## **Глава 2**

# **УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ И ИСТОЧНИКОВ ИХ ФИНАНСИРОВАНИЯ**

---

### **2.1. Понятие, виды, задачи и принципы учета долгосрочных инвестиций**

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

Инвестиции (вложения) во внеоборотные активы относятся к капиталообразующим и представляют собой затраты хозяйствующих субъектов на приобретение (создание) основных средств (включая земельные участки и объекты природопользования, а также затраты по формированию основного стада), нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности. Не являются долгосрочными инвестициями долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций. Следует иметь в виду, что инвестирование средств предприятий в доходные вложения в материальные ценности свидетельствует о том, что результат их использования будет направлен на получение дохода. Объединение перечисленных объектов в одну группу обусловлено их принадлежностью к наименее мобильным (внеоборотным) активам, участвующим в производственных циклах в течение длительного периода времени и не исчерпывающихся полностью в одном кругообороте средств.

Федеральный закон от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» трактует инвестиционную деятельность как вложение инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта. Обоснованием экономической целесообразности, объема и сроков осуществления инвестиций служат инвестиционные проекты, кото-

рые содержат необходимую проектно-сметную документацию, разработанную в соответствии с законодательством Российской Федерации и утвержденную в установленном порядке стандартами (нормами и правилами), а также описание практических действий по осуществлению инвестиций (бизнес-план). Завершением инвестиционной деятельности является стадия ввода объекта в эксплуатацию, после чего следует основная производственная деятельность предприятия. Реализация инвестиционного проекта не ограничивается моментом ввода объекта в эксплуатацию, а включает в себя этапы эксплуатации и ликвидации объекта инвестиций. Таким образом, продолжительность (или срок) реализации инвестиционного проекта по вложениям во внеоборотные активы — это отрезок времени от начала реализации проекта до момента наступления нецелесообразности эксплуатации объекта внеоборотных активов. При этом завершением срока реализации проекта выступает дата ликвидации или прочего выбытия внеоборотного актива.

Термин «продолжительность реализации инвестиционного проекта» предполагает определенную градацию операций при осуществлении инвестиционного проекта на четыре этапа, каждому из них соответствуют определенные виды работ, которые сопровождаются соответствующими затратами (расходами), отражаемыми в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями российских бухгалтерских стандартов (табл. 2.1).

Предметами бухгалтерского учета в рассматриваемом случае являются многочисленные и разнообразные объекты бухгалтерского учета, возникающие на всех стадиях кругооборота хозяйственных средств экономического субъекта. Специфика, присущая такому виду деятельности предприятия, как инвестиционная, накладывает отпечаток на состав и содержание объектов его бухгалтерского учета. Согласно Положению по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденных приказом Минфина России от 30.12.1993 г. № 160, долгосрочные инвестиции делятся на следующие виды:

- осуществление капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих организаций и объектов производственной сферы;
- приобретение зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;

Таблица 2.1. Нормативное регулирование и учет реализации инвестиционного проекта

Этап	Содержание работ	Объект бухгалтерского учета	Нормативный акт	Отражение в бухгалтерском учете
<b>I. Предынвестиционный</b>	Разрабатывается инвестиционный проект, проводится его технико-экономическое обоснование, выполняется финансово-экономическая оценка в составе бизнес-плана. Рассчитывается экономическая эффективность проекта, оценивается финансовое состояние предприятия, реализующего инвестиционный проект	1. Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы: — прочие расходы; — внеоборотные активы; — расходы по обычным видам деятельности	Патентный закон РФ, Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению, Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), Постановление Правительства РФ от 16.02.2008 г. № 87 «О составе разделов проектной документации и требованиях к их содержанию»	Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» (в разрезе субсчетов по видам активов)

Продолжение табл. 2.1

Этап	Содержание работ	Объект бухгалтерского учета	Нормативный акт	Отражение в бухгалтерском учете
<b>II. Инвестиционный</b>	Осуществляются непосредственные капиталовложения (осуществляются капитализируемые расходы на НИОКР, приобретаются объекты нематериальных активов, ведется строительство, закупается оборудование и т. д.)	1. Вложения в приобретение и создание основных средств. 2. Вложения в приобретение и создание нематериальных активов. 3. Расходы по обслуживанию кредитов и займов. 4. Регистрационные и лицензионные платежи, государственные пошлины	Патентный закон РФ, Положение по бухгалтерскому учету «Учет долгосрочных инвестиций», Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению, Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств	В составе объектов внеоборотных активов по их видам на соответствующих субсчетах к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы», на счете 07 «Оборудование к установке»



Этап	Содержание работ	Объект бухгалтерского учета	Нормативный акт	Отражение в бухгалтерском учете
<b>III. Эксплуатационный</b>	Подготовленные мощности вводятся в действие, и осуществляется выпуск продукции (выполнение работ, оказание услуг)	1. Основные средства. 2. Нематериальные активы. 3. Амортизация. 4. Расходы на ремонт и эксплуатацию	Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)	Счета: 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 44 «Расходы на продажу», счета учета затрат (20, 23, 25, 26, 29)
<b>IV. Ликвидационный</b>	Производится ликвидация (выбытие) объектов в связи с нормальными или катастрофическими условиями прекращения проекта	1. Основные средства. 2. Нематериальные активы. 3. Финансовый результат от выбытия	Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)	Счета: 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 91/2 «Прочие расходы», 99 «Прибыли и убытки»

- приобретение земельных участков и объектов природопользования;

- приобретение и создание активов нематериального характера (исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, средств индивидуализации товаров (работ, услуг)).

Основными задачами учета долгосрочных инвестиций являются:

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

- обеспечение контроля за ходом выполнения строительства (создания), вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств, нематериальных активов и результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок (НИОКР);

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

- осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». На этом счете отражаются инвестиции по их видам на специально открываемых субсчетах:

08-1 «Приобретение земельных участков»;

08-2 «Приобретение объектов природопользования»;

08-3 «Строительство объектов основных средств»;

08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»;

08-5 «Приобретение нематериальных активов»;

08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;

08-7 «Приобретение взрослых животных»;

08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» и др.

По дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражаются фактически произведенные затраты на строительство (создание) и приобретение соответствующих активов, а также затраты на формирование основного стада. Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных и других активов, принятых в эксплуатацию, списывается со счета 08 в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» и др.

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

Сальдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражает величину капитальных вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции приобретения основных средств, нематериальных и других активов, а также сумму незаконченных затрат по формированию основного стада.

Организация аналитического учета по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» зависит от вида долгосрочных инвестиций. По затратам, связанным со строительством и приобретением основных средств, аналитический учет ведется по каждому строящемуся или приобретаемому объекту основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах на: строительные работы и реконструкцию; буровые работы; монтаж оборудования; на приобретение оборудования, требующее монтажа и оборудования, не требующее монтажа, а также на инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство; проектно-изыскательские работы; прочие затраты по капитальным вложениям.

По затратам, связанным с приобретением (созданием) нематериальных активов, аналитический учет осуществляется по каждому приобретенному или созданному самой организацией объекту нематериальных активов.

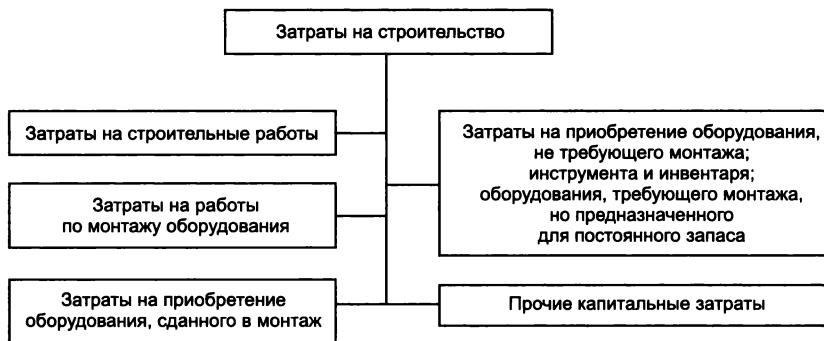
Ведение аналитического учета по затратам, связанным с формированием основного стада, производится по видам животных (крупный рогатый скот, свиньи, овцы, лошади и т. д.). Если организация осуществляет научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, то она организует учет по видам выполняемых работ, а также по договорам (заказам).

## **2.2. Учет затрат на строительство основных средств**

Бухгалтерский учет операций по строительству основных средств осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), а также Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций.

У организации, осуществляющей строительство для собственных нужд, затраты на строительство объектов складываются из расходов, связанных с их возведением, вводом в эксплуатацию, а также ожидаемых расходов, связанных со строительством и его финансированием.

Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций рекомендовано в бухгалтерском учете затраты по строительству группировать по технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией (рис. 2.1).



**Рис. 2.1.** Группировка затрат на строительство по технологической структуре, определяемой сметной документацией

Порядок бухгалтерского учета затрат по строительству объектов зависит от способа их производства — подрядного или хозяйственного.

**При подрядном способе** выполненные строительно-монтажные работы отражаются у застройщика-заказчика по договорной стоимости (без налога на добавленную стоимость (НДС)) согласно принятым к оплате счетам подрядных организаций на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств». Приемка физических объемов выполненных подрядчиками работ оформляется Актом о приемке выполненных работ (форма № КС-2). Расчеты между подрядчиком и заказчиком производятся на основании Справки о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3).

Учет затрат на приобретение оборудования, сданного в монтаж, а также оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, осуществляется в зависимости от заключенного договора на строительство. Если договором предусмотрено обеспече-

ние строительства оборудованием силами подрядных строительных организаций, то стоимость оборудования отражается в учете застройщика в составе затрат по строительству объекта по договорной стоимости на основании оплаченных или принятых к оплате счетов строительных организаций.

Если обеспечение строительства оборудованием возложено на застройщика, то он учитывает все фактические затраты, связанные с его приобретением (стоимость оборудования по счетам поставщиков; транспортные расходы по его доставке; наценки, комиссионные вознаграждения, уплаченные посредническим организациям, и др.). По оборудованию, требующему монтажа, указанные затраты первоначально учитываются на счете 07 «Оборудование к установке». Начиная с того месяца, в котором начаты работы по установке на постоянное место эксплуатации, стоимость оборудования, сданного в монтаж, включая все затраты, связанные с его приобретением, списывается в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств». Стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, включая затраты по приобретению, учитывается у застройщика на субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств».

Прочие капитальные затраты, предусматриваемые в сметах, учитываются по их видам и отражаются на субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств» в размере фактических затрат по мере их производства или по договорной стоимости на основании оплаченных или принятых к оплате счетов сторонних организаций.

Суммы НДС, предъявленные застройщику по приобретенному для строительства оборудованию, по прочим капитальным затратам, по строительно-монтажным работам, выполненным подрядным способом, по товарам, приобретенным для выполнения строительно-монтажных работ, обособленно учитываются на субсчете 19-1 «НДС при приобретении основных средств». Они подлежат налоговому вычету после принятия на учет указанных товаров, оборудования (работ, услуг) при наличии счетов-фактур поставщиков и подрядчиков. Налоговый вычет указанных сумм производится, если объект строительства предназначен для производства и реализации товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость.

**При хозяйственном способе** новое строительство осуществляется собственными силами застройщика без привлечения подрядных

строительно-монтажных организаций. Для строительства хозяйственным способом в организационной структуре застройщика создается строительно-монтажное подразделение.

Учет затрат на строительство в этом случае также осуществляется на субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств» в разрезе аналитических счетов, позволяющих группировать расходы по технологической структуре, предусмотренной сметной документацией. Особенности имеют место лишь в учете затрат на строительно-монтажные работы. Указанные затраты отражаются в учете по элементам затрат: расходы на строительные материалы, расходы на оплату труда строительного подразделения, отчисления от заработной платы и др.

Кроме того, при ведении строительства хозяйственным способом имеются особенности в налогообложении. Строительно-монтажные работы, выполненные хозяйственным способом для собственного потребления, облагаются налогом на добавленную стоимость. При этом налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение. Начисление налога производится на последнее число каждого налогового периода (квартала). К строительно-монтажным работам, выполненным хозяйственным способом, относятся работы, осуществляемые для своих нужд собственными силами организации, включая работы, для выполнения которых организация выделяет на стройку рабочих своей основной деятельности с выплатой им заработной платы по нарядам строительства, а также работы, выполненные подрядными организациями по собственному строительству.

Суммы налога, уплаченные поставщикам по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным для выполнения строительно-монтажных работ хозяйственным способом, предъявляются к налоговому вычету в общеустановленном порядке, т. е. по мере их принятия к бухгалтерскому учету. Сумма НДС, исчисленная застройщиком со стоимости строительно-монтажных работ, подлежит вычету на последнее число каждого налогового периода (квартала).

Следует отметить, что не облагаются НДС услуги застройщика на основании договора участия в долевом строительстве, заключенного в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2004 г. № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ».

## 2.3. Учет расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР)

Для обеспечения конкурентоспособности коммерческие организации осуществляют научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР) в целях разработки новой продукции, внедрения современных технологий. К научно-исследовательским работам относятся работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок.

**Научная (научно-исследовательская) деятельность** — это деятельность, направленная на получение и применение новых знаний. Если исследование направлено на применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач, оно называется прикладным научным исследованием.

**Научно-техническая деятельность** — это деятельность, направленная на получение и применение новых знаний для решения технологических, инженерных, экономических, социальных, гуманитарных и иных проблем, обеспечение функционирования науки, техники и производства как единой системы.

**Экспериментальные разработки** — это деятельность, которая основана на знаниях, приобретенных в результате проведения научных исследований или на основе практического опыта, и направлена на создание новых материалов, продуктов, процессов, устройств, услуг, систем или методов и их дальнейшее совершенствование.

Информация о произведенных организацией расходах на НИОКР в бухгалтерском учете и отчетности отражается в порядке, установленном в ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (приказ Минфина России от 19.11.2002 г. № 115н).

Расходы на НИОКР принимаются к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы. Их аналитический учет ведется обособленно по видам работ, договорам (заказам). Единицей бухгалтерского учета расходов на НИОКР является инвентарный объект. Инвентарным объектом считается совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

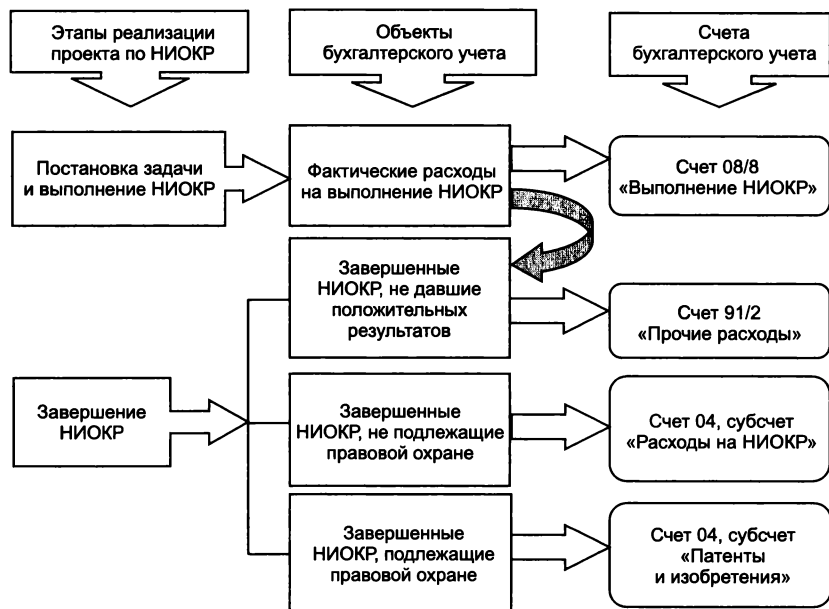
К расходам по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам относятся все фактические расходы, связанные с выполнением указанных работ, в том числе:

- стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ;
- затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору;
- отчисления на социальные нужды;
- стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;
- амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ;
- затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;
- общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;
- прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний.

Не относятся к расходам на НИОКР расходы организации на освоение природных ресурсов (проведение геологического изучения недр, разведка (доразведка) осваиваемых месторождений, работы подготовительного характера в добывающих отраслях и т. п.), затраты на подготовку и освоение производства, новых организаций, цехов, агрегатов (пусковые расходы), затраты на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства, а также затраты, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса. Такие расходы отражаются в учете в составе текущих производственных затрат или расходов будущих периодов.

Методика бухгалтерского учета расходов на НИОКР зависит от способа выполнения НИОКР, этапов реализации проекта по НИОКР и полученных результатов (рис. 2.2).





**Рис. 2.2.** Методика бухгалтерского учета расходов на НИОКР

На этапе постановки задачи и выполнения НИОКР все фактически произведенные расходы подлежат бухгалтерскому учету на субсчете 8 «Выполнение НИОКР» к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы». Если в процессе научно-исследовательских работ (до их завершения) станет ясным, что достижение ожидаемого результата невозможно, фактически произведенные расходы списываются на прочие расходы. По завершенным НИОКР учет расходов осуществляется в следующем порядке: если НИОКР не дали положительного результата, то фактические затраты списываются на прочие расходы; если по завершении НИОКР получены результаты, не подлежащие правовой охране, — фактически произведенные расходы учитываются на субсчете «Расходы на НИОКР» к счету 04 «Нематериальные активы»; если результаты НИОКР подлежат правовой охране, затраты учитываются на субсчете «Патенты и изобретения» к счету 04 «Нематериальные активы».

Конкретный состав затрат организации на НИОКР и порядок их отражения в учете зависят от способа выполнения НИОКР. Коммерческие организации могут проводить НИОКР собственными силами

или заключать договоры на выполнение работ с другими специализированными организациями и учреждениями.

При выполнении НИОКР собственными силами организации выдается техническое задание специализированному подразделению или группе работников, исходя из которого разрабатывается программа или тематика работ. Фактически произведенные затраты оформляются первичными учетными документами в зависимости от их вида (требования-накладные, счета, акты приемки выполненных работ, таблицы учета рабочего времени, расчетно-платежные ведомости, ведомости амортизационных отчислений и др.). Аналитический учет ведется по каждому виду НИОКР и элементам затрат. НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам) в связи с выполнением НИОКР подлежит налоговому вычету в общеустановленном порядке (по мере их принятия к бухгалтерскому учету), если предполагается, что результаты НИОКР будут использоваться в производстве продукции, реализация которой облагается налогом на добавленную стоимость. При этом согласно ст. 146 НК РФ затраты на НИОКР, выполненные для собственного потребления, которые признаются при налогообложении прибыли в соответствии со ст. 262 НК РФ, не облагаются налогом на добавленную стоимость.

**Пример.** ООО «Импульс» в январе—марте отчетного года осуществляло собственными силами разработку нового компонента универсального чистящего средства. На разработку затрачено 62 120 руб., в том числе: приобретены и израсходованы материалы стоимостью 7080 руб., в том числе НДС 1080 руб.; начислена заработная плата работникам, осуществлявшим разработку компонента и его испытание — 30 000 руб.; начислены взносы в страховые фонды от заработной платы — 9000 произведены амортизационные отчисления по оборудованию, использованному при выполнении НИОКР — 2600 руб.; учтены командировочные расходы, связанные с выполнением НИОКР — 4000 руб.; приняты к учету услуги сторонней организации по предоставлению научно-технической информации — 9440 руб., в том числе НДС — 1440 руб.

В бухгалтерском учете ООО «Импульс» затраты, связанные с выполнением НИОКР, отражаются следующими записями:

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

6000 руб. — отражена стоимость поступивших материалов для проведения научно-исследовательских работ (без НДС);

Дебет 19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 1080 руб. — отражен НДС по приобретенным материалам;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»

Кредит 19 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»

— 1080 руб. — предъявлен к вычету НДС по приобретенным материалам;

Дебет 08-8 «Выполнение НИОКР»

Кредит 10 «Материалы»

— 6000 руб. — включена в состав затрат на НИОКР стоимость израсходованных материалов;

Дебет 08-8 «Выполнение НИОКР»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— 30 000 руб. — начислена заработная плата работникам;

Дебет 08-8 «Выполнение НИОКР»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

— 9000 руб. — произведены отчисления в фонды страхования от начисленной заработной платы;

Дебет 08-8 «Выполнение НИОКР»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

— 2600 руб. — начислена амортизация по оборудованию, использованному при выполнении НИОКР;

Дебет 08-8 «Выполнение НИОКР»

Кредит 71 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— 4000 руб. — командировочные расходы включены в затраты на НИОКР;

Дебет 08-8 «Выполнение НИОКР»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 8000 руб. (9440 – 1440) — отражена стоимость услуг сторонней организации по предоставлению научно-технической информации (без НДС);

Дебет 19, субсчет «НДС по приобретенным услугам»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 1440 руб. — отражен НДС по приобретенным услугам;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»

Кредит 19, субсчет «НДС по приобретенным услугам»

— 1440 руб. — предъявлен к вычету НДС по приобретенным услугам.

После завершения работ затраты на их осуществление принимаются к учету в зависимости от результата НИОКР. Если результат НИОКР подлежит правовой охране и соответствует условиям его признания в качестве объекта нематериальных активов, то он принимается к бухгалтерскому учету в качестве объекта нематериальных активов:

Дебет 91-2 «Прочие расходы» 04, субсчет «Патенты и изобретения»

Кредит 08-8 «Выполнение НИОКР»

— 59 600 руб. (6000 + 30 000 + 9000 + 2600 + 4000 + 8000) — принята к учету в составе нематериальных активов стоимость произведенных НИОКР.

Если результат НИОКР не подлежит правовой охране, но используется в производственной деятельности, он подлежит учету на субсчете «Расходы на НИОКР» к счету 04 «Нематериальные активы»:

Дебет 04, субсчет «Расходы на НИОКР»

Кредит 08-8 «Выполнение НИОКР»

— 59 600 руб. — принят к учету результат НИОКР, не подлежащий правовой охране.

В таком же порядке учитываются результаты НИОКР, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном порядке соответствующими документами, подтверждающими исключительные права данной организации на объект нематериальных активов.

Если проведенные НИОКР не дали положительных (ожидаемых) результатов, то фактические затраты на их проведение списываются на прочие расходы:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 08-8 «Выполнение НИОКР»

— 59 600 руб. — списаны на прочие расходы затраты на проведение НИОКР, не давшие положительного результата.

Если коммерческая организация является заказчиком НИОКР, то для проведения таких работ она заключает договор на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологиче-

ских работ в порядке, определенном главой 38 ГК РФ. По договору на выполнение научно-исследовательских работ исполнитель обязуется провести обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования, а по договору на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ — разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию, а заказчик обязуется принять работу и оплатить ее (п. 1 ст. 769 ГК РФ). Документальным подтверждением выполнения работ является подписанный сторонами акт приемки выполненных работ. Если в ходе выполнения НИОКР обнаруживается невозможность достижения результата вследствие обстоятельств, не зависящих от исполнителя, согласно ст. 773 ГК РФ исполнитель обязан незамедлительно информировать заказчика об обнаруженной невозможности получить ожидаемые результаты или о нецелесообразности продолжения работ. Заказчик обязан оплатить стоимость работ, проведенных до выявления невозможности получить предусмотренные договором результаты, но не выше соответствующей части цены работ, указанной в договоре (ст. 775 ГК РФ).

Завершенные НИОКР, по которым получены результаты, не подлежащие в соответствии с законодательством правовой охране или подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве расходов на НИОКР. При этом они должны соответствовать следующим критериям (п. 7 ПБУ 17/02):

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т. п.);
- использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано.

В случае невыполнения хотя бы одного из вышеуказанных условий расходы организации, связанные с выполнением НИОКР, признаются прочими расходами отчетного периода.

Стоимость принятых к бухгалтерскому учету объектов расходов на НИОКР списывается на расходы по обычным видам деятельности с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученного результата НИОКР.

Списание может осуществляться линейным способом или способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Срок списания расходов НИОКР определяется организацией самостоятельно исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более 5 лет. При этом указанный срок полезного использования не может превышать срок деятельности организации. В течение отчетного года расходы на НИОКР включаются в расходы по обычным видам деятельности равномерно в размере  $\frac{1}{12}$  годовой суммы, независимо от избранного способа списания расходов.

Если организация применяет линейный способ, то расходы списываются равномерно в течение установленного срока. При этом годовая сумма расходов, подлежащая списанию, определяется путем деления стоимости объекта расходов на НИОКР на количество лет ожидаемого срока использования.

**Пример.** Стоимость принятого к бухгалтерскому учету 01.04.2012 г. в качестве объекта расходов на НИОКР «Расходы на разработку компонента универсального чистящего средства» — 59 600 руб. По указанному объекту установлен линейный способ списания стоимости, срок списания — 4 года.

Исходя из условия, годовая сумма списания расходов на НИОКР равна 14 900 руб. ( $59\,600/4$ ), сумма расходов, подлежащая ежемесячному списанию, — 1242 руб. ( $14\,900/12$ ). В бухгалтерском учете ежемесячно с мая 2012 г. следует производить запись на списание стоимости объекта расходов на НИОКР:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 04, субсчет «Расходы на НИОКР»

— 1242 руб.

При использовании способа списания расходов на НИОКР пропорционально объему продукции (работ, услуг) годовая сумма списания определяется исходя из количественного показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения общей суммы расходов на НИОКР и всего предполагаемого объема продукции (работ, услуг) за весь срок применения результатов НИОКР.

Если результат выполнения НИОКР подлежит правовой охране и на него в установленном порядке получены документы, подтверждающие исключительные права данной организации (патент, исключительные права на промышленный образец и др.), то затраты на выполнение НИОКР в бухгалтерском учете признаются как объект нематериальных активов. Погашение стоимости таких активов осуществляется в соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

## **2.4. Классификация и учет источников долгосрочных инвестиций**

Источники финансирования долгосрочных инвестиций в зависимости от принадлежности делятся на собственные и привлеченные.

К собственным средствам организаций, являющимся источником финансирования долгосрочных инвестиций, относятся:

- амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам;
- прибыль, остающаяся в распоряжении организаций после уплаты налога на прибыль и иных аналогичных платежей;
- страховые возмещения, полученные в покрытие потерь и убытков от страховых случаев, наступивших в результате утраты и порчи имущества, и др.

К привлеченным средствам относятся:

- средства, поступающие от дольщиков при долевом участии в строительстве;
- кредиты банков, займы;
- средства внебюджетных фондов, средства федерального бюджета, предоставляемые на безвозвратной и возвратной основе.

Использование собственных источников на финансирование долгосрочных инвестиций в бухгалтерском синтетическом учете не отражается.

Начисленные суммы амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам учитываются на счетах 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов». Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организа-

ций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н, списание сумм начисленной амортизации с указанных счетов производится только в случае выбытия объектов основных средств и нематериальных активов. В связи с этим использование начисленной амортизации для финансирования долгосрочных инвестиций может учитываться только в аналитическом учете по счетам 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов».

Полученные (подлежащие получению) страховые возмещения в покрытие потерь и убытков от страховых случаев, наступивших в результате утраты и порчи имущества, включаются в прочие доходы, формирующие прибыль организации:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Использование нераспределенной прибыли на финансирование долгосрочных инвестиций может быть отражено лишь в аналитическом учете. При этом в аналитическом учете организации могут разделять средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения на приобретение (создание) нового имущества, и начисленные, но не использованные на указанные цели. Учет таких средств (исходя из действующего Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности) возможен только посредством внутренних оборотов по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Например, формирование источника финансирования долгосрочных инвестиций в бухгалтерском учете может быть отражено проводкой:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Нераспределенная прибыль, в распоряжении предприятия»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Фонд финансирования долгосрочных инвестиций».

В этом случае использование собственной прибыли на финансирование долгосрочных инвестиций может быть отражена следующей проводкой:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Фонд финансирования долгосрочных инвестиций»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Использование фонда финансирования долгосрочных инвестиций».

Учет привлеченных на финансирование долгосрочных инвестиций средств осуществляется в следующем порядке.



При использовании кредитов и займов составляются следующие бухгалтерские записи:

Дебет 51 «Расчетные счета» или 55 «Специальные счета в банках»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

— отражена сумма полученного для финансирования долгосрочных инвестиций кредита или займа;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» или 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

— отражена сумма начисленных процентов по кредитам и займам. Следует иметь в виду, что проценты по кредитам и займам, взятым на приобретение (строительство и создание) внеоборотных активов, включаются в затраты, формирующие их первоначальную стоимость, лишь в том случае, если они признаны инвестиционными активами, в противном случае проценты по кредитам и займам включаются в прочие расходы;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета» или 55 «Специальные счета в банках»

— произведены расчеты с поставщиками и подрядчиками по операциям, связанным с приобретением и созданием внеоборотных активов;

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Кредит 51 «Расчетные счета» или 55 «Специальные счета в банках»

— погашена задолженность по кредитам и займам.

В таком же порядке учитываются средства, полученные на финансирование капитальных вложений из бюджета и внебюджетных фондов на возвратной основе. При этом сумма полученных на возвратной основе средств подлежит обособленному хранению на специальном счете в банке и отражается в учете по дебету счета 55 «Специальные счета в банках».

Если же средства из бюджета и внебюджетных фондов поступают на безвозвратной основе, то они подлежат учету как целевое финансирование. При этом составляются записи:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 86 «Целевое финансирование»

— отражена задолженность по средствам целевого финансирования долгосрочных инвестиций (на основании бюджетной росписи);

Дебет 55 «Специальные счета в банках»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена сумма полученных денежных средств в порядке целевого финансирования;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 55 «Специальные счета в банках»

— произведены расчеты с поставщиками и подрядчиками по операциям, связанным с приобретением и созданием имущества.

Использование средств целевого финансирования в бухгалтерском учете отражается после ввода объектов основных средств в эксплуатацию:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— приняты к учету фактические затраты по объектам долгосрочных инвестиций;

Дебет 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»

— приняты к бухгалтерскому учету соответствующие активы, созданные в порядке финансирования долгосрочных инвестиций.

При этом использованные бюджетные средства включаются в доходы будущих периодов:

Дебет 86 «Целевое финансирование»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов»

По мере начисления амортизации часть доходов будущих периодов в сумме, соответствующей сумме начисленной амортизации, включается в прочие доходы:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Средства, поступающие от дольщиков при долевом участии в строительстве, также учитываются в составе целевого финансирования. Использование средств целевого финансирования отражается после завершения строительства при передаче соответствующей части построенного объекта дольщику. В учете при этом составляется бухгалтерская запись:

Дебет 86 «Целевое финансирование»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В том случае, если полученные средства в качестве целевого финансирования превышают стоимость передаваемого объекта строительства, разница возвращается дольщику:

Дебет 86 «Целевое финансирование»

Кредит 55 «Специальные счета в банках».

В бухгалтерском балансе коммерческих организаций источники финансирования долгосрочных инвестиций отражаются в составе краткосрочных (долгосрочных) обязательств или в составе доходов будущих периодов.

## Контрольные вопросы

1. Дайте понятие долгосрочных инвестиций, назовите виды долгосрочных инвестиций.
2. Назовите задачи бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций.
3. Дайте характеристику счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».
4. Где в бухгалтерском балансе отражаются незавершенные долгосрочные инвестиции?
5. Как в бухгалтерском учете группируются затраты по строительству в соответствии с технологической структурой расходов, определяемой сметной документацией?
6. Как отражаются в учете затраты на строительство объектов основных средств подрядным способом?
7. Как отражаются в учете затраты на строительство объектов основных средств хозяйственным способом?
8. Дайте понятие расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. Что является единицей бухгалтерского учета расходов на НИОКР?
9. Назовите способы погашения стоимости расходов на НИОКР.
10. Как классифицируются источники финансирования долгосрочных инвестиций?

## **Глава 3**

# **УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

---

### **3.1. Понятие, классификация и оценка основных средств.**

#### **Задачи учета основных средств**

Основные средства составляют основу материально-технической базы организации, определяют ее технический уровень, ассортимент, количество и качество выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- 1) использование их в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- 2) использование в течение длительного времени, т. е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- 3) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- 4) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Активы, в отношении которых выполняются вышеперечисленные условия и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Сроком полезного использования объекта основных средств является период, в течение которого его использование приносит доход организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов — это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

При наличии у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

Синтетический учет объектов основных средств ведется на счете 01 «Основные средства». Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности.

В организациях применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой основные средства группируются по следующим признакам: отраслевому признаку, назначению, видам, принадлежности, характеру использования (рис. 3.1). Группировка основных средств по отраслевому признаку (промышленность, сельское хозяйство, транспорт и др.) позволяет получить данные об их стоимости в каждой отрасли.

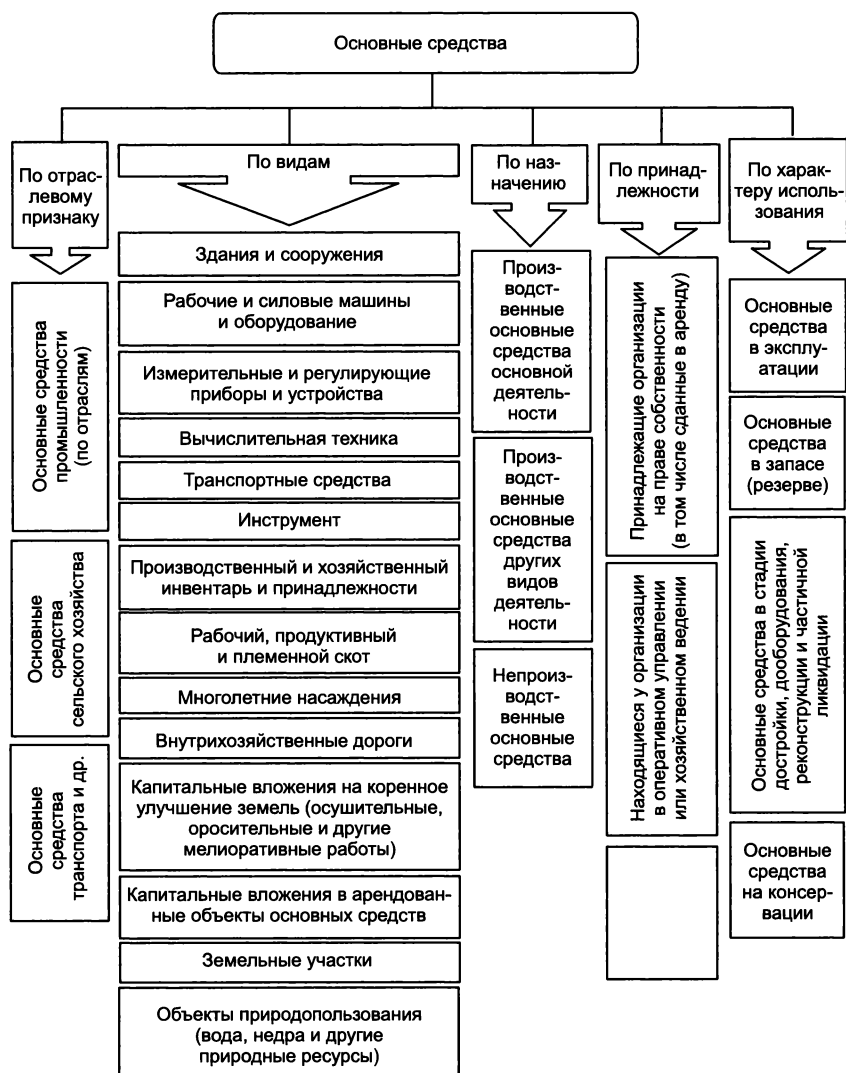


Рис. 3.1. Классификация основных средств

По назначению основные средства организации подразделяются на производственные основные средства основной деятельности, производственные основные средства других видов деятельности, непроизводственные основные средства.

По видам основные средства организаций подразделяются на следующие группы: здания, сооружения; рабочие и силовые машины и оборудование; измерительные и регулирующие приборы и устройства; вычислительная техника; транспортные средства; инструмент; производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности; рабочий, продуктивный и племенной скот; многолетние насаждения; внутрихозяйственные дороги и пр. К основным средствам относятся также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств. В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы). Классификация основных средств по видам составляет основу их аналитического учета. По характеру использования основные средства подразделяются на находящиеся в эксплуатации, запасе (резерве), стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, консервации.

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

- принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду);
- находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении;
- полученные организацией в аренду.

Основные средства отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в денежной оценке и характеризуются первоначальной, восстановительной и остаточной стоимостью.

По первоначальной стоимости основные средства принимаются к бухгалтерскому учету. Порядок формирования первоначальной стоимости объектов основных средств зависит от способа их поступления.

Первоначальная стоимость по объектам основных средств, приобретенным за плату у других организаций и лиц, а также изготовленным самой организацией, определяется исходя из фактических затрат по возведению или приобретению этих объектов. Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;

- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Первоначальная стоимость по основным средствам, внесенным учредителями в счет их вкладов в уставный (складочный) капитал (фонд), определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации.

Если объекты основных средств получены от других организаций и лиц безвозмездно (по договору дарения), их первоначальной стоимостью признается текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы. Первоначальная стоимость неучтенных объектов основных средств, выявленных в процессе инвентаризации, также определяется как текущая рыночная стоимость на дату принятия объектов к бухгалтерскому учету.

При приобретении основных средств по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, первоначальная стоимость определяется по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость этих ценностей устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами,



определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Независимо от способа получения основных средств в их первоначальную стоимость включаются также фактические затраты организации на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования (затраты на сборку, монтаж, наладку, проведение технических испытаний).

Капитальные вложения в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

Первоначальная стоимость принятых к бухгалтерскому учету основных средств погашается путем начисления амортизационных отчислений. В бухгалтерском балансе основные средства отражаются в составе внеоборотных активов по остаточной стоимости, которая определяется как разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации.

Отраженная в бухгалтерском учете при вводе объекта основных средств в эксплуатацию первоначальная стоимость не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации. Изменение первоначальной стоимости допускается при достройке, дооборудовании, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценке основных средств.

При переоценке основных средств определяется их восстановительная стоимость, представляющая собой сумму денежных средств, которая должна быть уплачена на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

Разница между оценками по первоначальной и восстановительной стоимости заключается в том, что в первом случае стоимость основных средств выражается в ценах, действовавших на дату их приобретения (изготовления, сооружения), а восстановительная стоимость определяется исходя из стоимости воспроизводства ранее приобретенных основных средств на дату проведения переоценки.

Коммерческие организации могут не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. Впоследствии ранее переоцененные основные средства подлежат регулярной переоценке, чтобы их стоимость, по которой они отражаются

в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта. Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

Порядок отражения результатов переоценки в бухгалтерском учете зависит от двух факторов:

- 1) подвергался ли переоцениваемый объект основных средств переоценке в прошлом, или он переоценивается впервые;
- 2) каков результат переоценки, произведенной в прошлом (дооценка, уценка).

По **впервые переоцениваемым** объектам основных средств сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал организации, а сумма уценки относится на прочие расходы. В результате переоценки объекта основных средств корректируется и сумма начисленной по нему амортизации. С этой целью определяется коэффициент пересчета как отношение восстановительной стоимости объекта к первоначальной.

По **ранее переоценивавшимся** основным средствам порядок отражения сумм уценки и дооценки зависит от того, как изменялась их первоначальная стоимость в результате предыдущих переоценок.

Если в предыдущих отчетных периодах производилась **уценка** объекта, то при увеличении его стоимости в результате переоценки в данном отчетном периоде сумма дооценки в пределах суммы ранее произведенной уценки учитывается в составе прочих расходов организации, а если она превышает сумму уценки, то разница относится на добавочный капитал. Сумма уценки по таким объектам, произведенная в данном отчетном периоде, относится на прочие расходы организации.

Если в предыдущих отчетных периодах производилась **дооценка** объекта, а в данном отчетном периоде в результате переоценки его восстановительная стоимость уменьшилась, то сумма уценки списывается в уменьшение добавочного капитала в пределах суммы ранее произведенной дооценки, а если она превышает сумму дооценки, то разница относится на прочие расходы. Сумма дооценки по таким объектам, произведенная в данном отчетном периоде, относится на добавочный капитал.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

Задачами бухгалтерского учета основных средств являются:

- а) формирование фактических затрат, связанных с принятием активов в качестве основных средств к бухгалтерскому учету;
- б) правильное оформление документов и своевременное отражение поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия;
- в) достоверное определение результатов от продажи и прочего выбытия основных средств;
- г) определение фактических затрат, связанных с содержанием основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии, др.);
- д) обеспечение контроля за сохранностью основных средств, принятых к бухгалтерскому учету;
- е) проведение анализа использования основных средств;
- ж) получение информации об основных средствах, необходимой для раскрытия в бухгалтерской отчетности.

## **3.2. Аналитический учет основных средств и документальное оформление их движения**

Аналитический учет основных средств организуется в бухгалтерии по классификационным группам в разрезе инвентарных объектов.

Для обеспечения контроля сохранности основных средств каждому инвентарному объекту присваивается соответствующий номер. Инвентарный номер, присвоенный объекту, проставляется на объекте и в первичных документах и сохраняется на весь период его нахождения на данном предприятии. В случае выбытия объекта его инвентарный номер не присваивается вновь поступившим объектам, как правило, в течение пяти лет.

Унифицированные первичные документы по учету основных средств утверждены постановлением Государственного комитета по статистике Российской Федерации от 21.01.2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» (табл 3.1).

Таблица 3.1. Унифицированные формы первичной документации по учету основных средств

Номер	Наименование	Назначение
Форма № ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)	Применяются для оформления операций приема, приема-передачи объектов основных средств в организации или между организациями для:
Форма № ОС-1а	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)	а) включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, — в момент приобретения, для объектов, требующих монтажа, — после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию);
Форма № ОС-1б	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)	б) выбытия из состава основных средств при передаче (продаже, мене и пр.) другой организации
Форма № ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств	Применяется для оформления и учета перемещения объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка и др.) в другой
Форма № ОС-3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств	Применяется для оформления приемки-сдачи основных средств из ремонта, реконструкции и модернизации
Форма № ОС-4	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)	Применяется для оформления и учета полного или частичного списания основных средств (кроме автотранспортных средств)
Форма № ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств	Применяется для оформления и учета списания автотранспортных средств
Форма № ОС-4б	Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)	Применяется для оформления и учета списания групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)
Форма № ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта основных средств	Применяется для учета наличия объекта основных средств, а также учета движения его внутри организации
Форма № ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств	Применяется для группового учета однотипных объектов основных средств, поступивших в эксплуатацию в одном календар-

Окончание табл. 3.1

Номер	Наименование	Назначение
		ном месяце и имеющих одно и то же производственно-хозяйственное назначение, техническую характеристику и стоимость
Форма № ОС-66	Инвентарная книга учета объектов основных средств	Применяется для учета наличия объекта основных средств, а также учета движения его внутри организации на малых предприятиях
Форма № ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования	Применяется для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств
Форма № ОС-15	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж	Применяется для оформления передачи в монтаж оборудования к установке
Форма № ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования	Составляется в случае установления дефектов оборудования в процессе монтажа, наладки или испытания, а также по результатам контроля

Акты о приеме-передаче (формы № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-16) применяются для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов основных средств в организации или между организациями для:

а) включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, — в момент приобретения, для объектов, требующих монтажа, — после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию). Указанные формы применяются во всех случаях поступления объектов:

- по договорам купли-продажи, мены имущества, дарения, финансовой аренды (если объект основных средств находится на балансе лизингополучателя) и др.;
- путем изготовления для собственных нужд и ввода в эксплуатацию законченных строительством зданий (сооружений, встроенных и пристроенных помещений) в установленном порядке;

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

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

Акты утверждаются руководителями организации-получателя и организации-сдатчика и составляются в количестве не менее двух экземпляров. К акту прилагается техническая документация, относящаяся к данному объекту.

Акт о приеме-передаче содержит следующие данные об объекте основных средств: наименование объекта, инвентарный номер, первоначальную стоимость, дату ввода в эксплуатацию, дату изготовления и поступления в организацию, срок полезного использования, способ и норму амортизационных отчислений.

При принятии к учету производственного и хозяйственного инвентаря, инструмента, оборудования (если эти объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и поступили в одном календарном месяце) составляется общий акт по форме № ОС-1б, оформляющий приемку нескольких объектов основных средств.

Форма № ОС-2 «Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств» применяется для оформления и учета перемещения объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка и др.) в другой. Выписывается форма № ОС-2 передающей стороной (сдатчиком) в трех экземплярах, подписывается ответственными лицами структурных подразделений получателя и сдатчика. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй — остается у лица, ответственного за сохранность объекта основных средств, третий экземпляр передается получателю.

Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3) применяется для оформления и учета приема-сдачи основных средств из ремонта, реконструкции и модернизации. Акт составляется в одном экземпляре и подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию. Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр переда-

ется организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию.

Для оформления и учета списания пришедших в негодность основных средств применяются акты о списании:

- форма № ОС-4 — при списании отдельного объекта основных средств;
- форма № ОС-4а — при списании автотранспортных средств;
- форма № ОС-4б — при списании групп объектов основных средств.

Акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждаются руководителем или уполномоченным им лицом. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй — остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания. В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом также передается документ, подтверждающий снятие его с учета в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации (Госавтоинспекции). В акте указываются первоначальная и остаточная стоимость объекта, сумма начисленной амортизации, сведения о содержании драгоценных металлов, о затратах, связанных с ликвидацией объектов, и о поступлении материальных ценностей от их списания.

Для оформления операций с оборудованием, требующим монтажа, используются три первичных документа. При поступлении оборудования к установке на склад приемной комиссией составляется в двух экземплярах Акт о приеме (поступлении) оборудования (форма № ОС-14). Передача оборудования монтажным организациям оформляется Актом о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма № ОС-15). Если при поступлении оборудования на склад в состав комиссии входил представитель подрядной монтажной организации, отдельный акт на передачу оборудования в монтаж (форма № ОС-15) не составляется. В этом случае представитель монтажной организации расписывается в получении оборудования на ответственное хранение непосредственно в Акте о приемке оборудования (форма № ОС-14), и ему передается копия акта.

Если в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования выявлены дефекты, не установленные при его поступлении на склад,

составляется Акт о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16). В этом случае Акт о приеме (поступлении) оборудования (форма № ОС-14) является предварительным, составленным по наружному осмотру.

Аналитический учет наличия и движения основных средств внутри организации осуществляется в инвентарных карточках. Бухгалтерия ведет инвентарные карточки в одном экземпляре: на каждый объект — по форме № ОС-6, на группу объектов — по форме № ОС-6а, для объектов основных средств малых предприятий — по форме № ОС-6б.

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

В инвентарных карточках приводятся основные данные по объекту на дату принятия к учету (первоначальная стоимость, срок полезного использования) и дату передачи (фактический срок эксплуатации, сумма начисленной амортизации), а также сведения о переоценке, внутреннем перемещении.

Инвентарные карточки хранятся в бухгалтерии в картотеке.

При наличии большого количества объектов основных средств по месту их нахождения в структурных подразделениях в целях контроля сохранности учет объектов основных средств может осуществляться в инвентарном списке или в другом соответствующем документе, содержащем сведения о номере и дате инвентарной карточки, инвентарном номере объекта, его наименовании, первоначальной стоимости и сведения о выбытии (перемещении) объекта.

### **3.3. Синтетический учет поступления и выбытия основных средств**

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету при их приобретении, сооружении, изготовлении; внесении учредителями в качестве вклада в уставный (складочный) капитал; получении по договору дарения (безвозмездно) и др.



В любом случае бухгалтерский учет поступления основных средств ведется с использованием счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в разрезе субсчетов: 08-1 «Приобретение земельных участков», 08-2 «Приобретение объектов природопользования», 08-3 «Строительство объектов основных средств» (рассмотрено в предыдущей главе), 08-4 «Приобретение объектов основных средств».

По дебету этого счета отражаются произведенные организацией затраты, связанные с приобретением (поступлением) основных средств; а также рыночная стоимость (при безвозмездном получении); согласованная стоимость (при внесении в уставный капитал) поступивших основных средств, затраты по приведению их в состояние, пригодное к использованию. По кредиту счета осуществляется списание сформированной первоначальной стоимости в дебет счета 01 «Основные средства» по введенным в эксплуатацию объектам. Сальдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» показывает величину вложений организации в незаконченные операции приобретения (поступления) основных средств.

Учет наличия и движения основных средств организации ведется на счете 01 «Основные средства». По дебету счета отражается принятие к бухгалтерскому учету основных средств, а также увеличение их первоначальной стоимости при достройке, дооборудовании, реконструкции и переоценке. По кредиту счета отражается списание первоначальной стоимости по выбывшим объектам основных средств, а также уменьшение их первоначальной стоимости при частичной ликвидации основных средств и переоценке. Сальдо счета показывает стоимость имеющихся в организации основных средств: находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, переданных в текущую аренду.

При приобретении основных средств за плату у других юридических или физических лиц в первоначальную стоимость включаются все затраты, связанные с их приобретением. Сумма предъявленного поставщиками (продавцами) НДС по приобретенным основным средствам подлежит налоговому вычету, если они предназначены для производства и реализации товаров, облагаемых НДС. Налоговый вычет НДС производится после принятия основных средств к бухгалтерскому учету.

**Пример.** Организация приобрела оборудование, не требующее монтажа, стоимостью 70 800 руб., в том числе НДС 10 800 руб. В связи с приобретением оборудования дополнительно были произведены

следующие затраты: на информационные и консультационные услуги — 5900 руб., в том числе НДС 900 руб., вознаграждение посреднической организации — 11 800 руб., в том числе НДС 1800 руб., затраты на доставку — 2360 руб., в том числе НДС 360 руб., затраты на сборку и приведение в состояние, пригодное к использованию — 7080 руб., в том числе НДС 1080 руб. Оборудование введено в эксплуатацию и принято к бухгалтерскому учету в составе объектов основных средств. Оборудование будет использовано при производстве продукции, реализация которой облагается НДС.

В бухгалтерском учете затраты на приобретение оборудования (без НДС) отражаются в дебете счета 08-4 «Приобретение объектов основных средств» следующими записями:

Дебет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 60 000 руб. (70 800 – 10 800) — отражена стоимость оборудования, подлежащая уплате поставщику согласно заключенному договору (без НДС);

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 10 800 руб. — отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком по приобретенному оборудованию;

Дебет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 5000 руб. (5900 – 900) — отражены затраты на информационные и консультационные услуги (без НДС);

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 900 руб. — отражена сумма НДС по затратам на информационные и консультационные услуги;

Дебет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 10 000 руб. (11 800 – 1800) — отражена величина вознаграждения, подлежащая уплате посреднической организации, через которую приобретено оборудование (без НДС);

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 1800 руб. — отражена сумма НДС по затратам на посреднические услуги;

Дебет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 2000 руб. (2360 – 360) — отражены затраты на доставку оборудования (без НДС);

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 360 руб. — отражена сумма НДС по затратам на доставку оборудования;

Дебет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 6000 руб. (7080 – 1080) — отражены затраты на сборку оборудования и его приведение в состояние, пригодное к использованию (без НДС);

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 1080 руб. — отражена сумма НДС по затратам на сборку оборудования и его приведение в состояние, пригодное к использованию.

На дату ввода в эксплуатацию определяется первоначальная стоимость оборудования по данным дебетового оборота счета 08-4 «Приобретение объектов основных средств», она равна 83 000 руб. (60 000 + 5000 + 10 000 + 2000 + 6000). На исчисленную первоначальную стоимость составляется бухгалтерская запись:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

— 83 000 руб. — принято к бухгалтерскому учету оборудование в составе объектов основных средств по первоначальной стоимости.

После принятия к учету объекта основных средств производится налоговый вычет НДС по затратам, связанным с приобретением оборудования (определяется по данным дебетового оборота счета 19-1 «НДС при приобретении основных средств»):

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС»

Кредит 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

— 14 940 руб. (10 800 + 900 + 1800 + 360 + 1080).

В том случае, если приобретаемый объект основных средств будет использован в операциях, не подлежащих налогообложению, НДС по затратам на приобретение объекта учитывается на счете 08-4 «Приобретение объектов основных средств» и включается в первоначальную стоимость объекта основных средств.

В аналогичном порядке отражаются в бухгалтерском учете операции по поступлению основных средств, приобретенных по догово-

рам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами. Разница состоит только в том, что в данном случае их оценка по договору (первая проводка) определяется исходя из стоимости переданного в обмен имущества.

В первоначальную стоимость объектов основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, включается их стоимость в оценке, согласованной учредителями (участниками) организации, а также фактические затраты организации на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования. Величина денежной оценки имущественного вклада в уставный капитал не может превышать его рыночную оценку, произведенную независимым оценщиком. Суммы НДС, восстановленные и предъявленные участниками (акционерами) по основным средствам, внесенным в качестве вклада в уставный капитал, принимаются к налоговому вычету по мере принятия на учет основных средств, если они будут использоваться в производстве продукции, реализация которой облагается НДС. В таком же порядке принимается к налоговому вычету НДС по затратам организации на доставку основных средств и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Основные средства, полученные организацией по договору дарения (безвозмездно), принимаются к учету по первоначальной стоимости, определяемой исходя из их текущей рыночной стоимости, увеличенной на фактические затраты организации на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования (без НДС). Рыночная стоимость определяется на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету. Данные о рыночной стоимости объекта должны подтверждаться документально или экспертным путем. При определении рыночной стоимости полученных безвозмездно объектов основных средств могут быть использованы:

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

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций,

рыночная стоимость безвозмездно полученных основных средств отражается по дебету счета 08-4 «Приобретение объектов основных средств» в корреспонденции с кредитом счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления». Впоследствии учтенная на субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления» рыночная стоимость включается частями в прочие доходы по мере начисления амортизации.

**Пример.** Организация получила по договору дарения оборудование, не требующее монтажа. По заключению независимого оценщика, текущая рыночная стоимость оборудования — 60 000 руб. Расходы, связанные с поступлением оборудования составили: транспортные расходы — 2360 руб., в том числе НДС 360 руб.; расходы на сборку и наладку — 4720 руб., в том числе НДС 720 руб. Оборудование введено к эксплуатации и предназначено для производства продукции, реализация которой облагается НДС. Срок его полезного использования — 5 лет, способ начисления амортизации — линейный.

В бухгалтерском учете организации составляются следующие записи:

Дебет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

— 60 000 руб. — отражена рыночная стоимость полученного оборудования;

Дебет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 2000 руб. (2360 – 360) — отражены затраты организации на доставку объекта (без НДС);

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 360 руб. — отражен НДС по затратам на доставку;

Дебет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 4000 руб. (4720-720) — отражены затраты организации на сборку и наладку (без НДС);

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 720 руб. — отражен НДС по затратам на сборку и наладку;

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

— 66 000 руб. (60 000 + 2000 + 4000) — принято к учету в составе основных средств оборудование по первоначальной стоимости;

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС»

Кредит 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

— 1080 руб. (360 + 720) — предъявлен к налоговому вычету НДС по операциям поступления объекта основных средств.

С месяца, следующего за месяцем принятия оборудования к бухгалтерскому учету, по нему начисляется амортизация. При линейном способе начисления сумма ежемесячной амортизации равна 1100 руб. (66 000/5 лет/12 мес.):

Дебет счетов учета затрат (25, 26, 44 и др.)

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

— 1100 руб. — начислена амортизация за отчетный месяц.

Одновременно с начислением амортизации в бухгалтерском учете отражается частичное списание рыночной стоимости объекта дарения с дебета субсчета 98-2 «Безвозмездные поступления» на прочие доходы в сумме, определяемой исходя из срока полезного использования объекта. В рассматриваемом случае эта сумма равна 1000 руб. (60 000/5 лет/12 мес.):

Дебет 91-1 «Прочие доходы»

Кредит 98-2 «Безвозмездные поступления»

— 1000 руб. — включена в прочие доходы отчетного периода соответствующая часть рыночной стоимости безвозмездно полученного оборудования.

По рыночной стоимости принимаются к учету неучтенные объекты основных средств, выявленные при инвентаризации. Рыночная стоимость определяется на дату проведения инвентаризации. Оприходование неучтенных объектов основных средств отражается записью:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Выбытие объекта основных средств имеет место в случае: продажи; прекращения использования вследствие морального или физического износа; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной си-

туации; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации; частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции; в иных случаях.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Бухгалтерский учет доходов и расходов, связанных с выбытием основных средств, ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в разрезе субсчетов: 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы». По кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы» отражаются поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств. По дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» списывается остаточная стоимость основных средств, производится начисление НДС (при продаже и безвозмездной передаче) и других расходов, связанных с их выбытием (расходы на транспортировку, демонтаж, разборку и др.). Финансовый результат от выбытия основных средств определяется путем сопоставления дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота субсчета 91-1 «Прочие доходы». Ежемесячно финансовый результат списывается со счета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Прибыль — в кредит, а убыток — в дебет указанного счета.

Если выбывший объект основных средств подвергся переоценке, сумма его дооценки переносится с добавочного капитала в нераспределенную прибыль организации и в определении финансового результата от выбытия не участвует. При этом в учете составляется запись:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Для определения остаточной стоимости выбывающего объекта основных средств рекомендовано к счету 01 «Основные средства» открывать субсчет «Выбытие основных средств», на котором остаточная стоимость формируется в результате следующих записей:

Дебет 01, субсчет «Выбытие основных средств»

Кредит 01 «Основные средства»

— списывается первоначальная стоимость выбывающего объекта основных средств;

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 01, субсчет «Выбытие основных средств»

— списывается сумма амортизации, начисленной по этому объекту за время эксплуатации (за период с месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию, до конца месяца, в котором объект выбыл).

В результате этих записей путем сопоставления дебетового и кредитового оборота счета 01, субсчет «Выбытие основных средств» исчисляется остаточная стоимость выбывающего объекта основных средств, которая списывается в дебет счета 91-2 «Прочие расходы».

При продаже основных средств выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре. Операции по продаже основных средств облагаются НДС по ставке 18 %.

Аналогичные проводки составляются при безвозмездной передаче объекта за исключением первой проводки, поскольку при безвозмездной передаче отсутствует выручка. НДС при безвозмездной передаче исчисляется исходя из рыночной стоимости основных средств. Финансовым результатом при безвозмездной передаче всегда является убыток, который отражается бухгалтерской проводкой

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Выбытие основных средств, передаваемых в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд, отражается в бухгалтерском учете, исходя из следующих положений нормативных актов. В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» при выбытии в качестве вклада в уставный капитал основные средства оцениваются по согласованной стоимости. При этом согласованная стоимость не должна превышать рыночную цену, установленную независимым оценщиком. Согласно п. 3 ПБУ 10/99 «Расходы организации» выбытие активов во вклады в уставные (складочные) капиталы хозяйственных обществ и товариществ, а также вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) не признается расходом. Поэтому такое выбытие основных средств отражается в бухгалтерском учете без использования счета 91 «Прочие доходы и расходы». Задолженность по вкладу в уставный (складочный) капитал в оценке по согласованной стоимости принимается к бухгалтерскому учету в составе долевых финансовых вложений на счет 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции». Возникающие разницы между согласованной и остаточной стоимостью основных



средств учитываются в составе прочих доходов или расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Следует отметить, что такое выбытие не признается реализацией для целей налогообложения и, соответственно, не облагается НДС. Однако передающая сторона обязана в соответствующей доле восстановить ранее предъявленный к вычету НДС по объекту основных средств (п. 3 ст. 170 НК РФ). Сумма налога, подлежащая восстановлению, определяется пропорционально остаточной стоимости объекта без учета переоценки. Сумма восстановленного НДС указывается в документах на передачу основных средств и подлежит налоговому вычету у принимающей стороны.

**Пример.** Организация передала в счет вклада в уставный (складочный) капитал объект основных средств по согласованной стоимости 70 000 руб., первоначальная стоимость объекта — 100 000 руб., сумма начисленной за период эксплуатации амортизации — 40 000 руб. Объект не подвергался переоценке. Сумма восстановленного НДС равна 10 800 руб.  $((100\,000 - 40\,000) \times 18/100)$ .

Выбытие основных средств в качестве вноса в уставный капитал в бухгалтерском учете отражается записями:

Дебет 58-1 «Паи и акции»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 70 000 руб. — отражено возникновение задолженности по вкладу в уставный капитал на согласованную стоимость объекта основных средств;

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

Кредит 01 «Основные средства»

— 100 000 руб. — списана первоначальная стоимость объекта;

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

— 40 000 руб. — списаны начисленные за период эксплуатации амортизационные отчисления;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

— 60 000 руб.  $(100\,000 - 40\,000)$  — отражено списание остаточной стоимости передаваемого объекта основных средств и погашение задолженности по вкладу;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 10 000 руб. (70 000 – 60 000) — сумма превышения согласованной стоимости переданного объекта над его остаточной стоимостью включена в прочие доходы;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»

— 10 800 руб. — отражена сумма восстановленного НДС.

Финансовый результат определяется путем сопоставления оборотов счета 91 «Прочие доходы и расходы» (в данном случае — это убыток 800 руб. (10 800 – 10 000)) и отражается в учете в общеустановленном порядке:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 99-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

— 800 руб.

Списание основных средств в случае морального или физического износа осуществляет комиссия, назначенная руководителем организации, в состав которой входят соответствующие должностные лица (главный инженер или заместитель руководителя — председатель комиссии; начальники соответствующих структурных подразделений (служб); главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которые возложена ответственность за сохранность основных средств). Если организация обладает большим количеством основных средств, то может быть создана постоянно действующая комиссия. Комиссия производит осмотр объекта, подлежащего списанию; устанавливает его непригодность к восстановлению и дальнейшему использованию, причины списания (физический и моральный износ, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия, длительное неиспользование объекта для производства продукции и др.); выявляет конкретных лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие объектов основных средств из эксплуатации; устанавливает возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта и производит их оценку. В компетенцию комиссии также входит контроль за изъятием из списываемых объектов основных средств цветных и драгоценных металлов, определением их количества, веса. Результаты принятого комиссией решения оформляются Актом о списании основных средств (форма № ОС-4, № ОС-4а, № ОС-4б), который составляется в двух экземплярах.

Детали, узлы и агрегаты разобранных и демонтированных основных средств, пригодные для ремонта других объектов основных средств, приходятся по рыночной стоимости на дату списания. Непригодные детали и материалы приходятся как вторичное сырье. В случае если объект основных средств списывается в результате ликвидации и не подлежит полезному использованию, в бухгалтерии должны иметься документы об утилизации лома или утиля (вывоз на полигон, сдача в металлолом и проч.).

В бухгалтерии указываются сведения о затратах, связанных со списанием объекта, и материальных ценностях, полученных от его списания, а также определяется финансовый результат. На основании оформленного акта в инвентарной карточке или инвентарной книге делается отметка о выбытии объекта основных средств с указанием даты и причины выбытия. Соответствующая отметка производится и в инвентарном списке по месту нахождения списанного объекта. После этого акт передается на подпись главному бухгалтеру, который производит запись о том, что инвентарная карточка на списанный объект закрыта. Инвентарные карточки по выбывшим объектам основных средств хранятся в течение срока, определяемого руководителем организации.

Учетные на балансе организации объекты основных средств могут быть утрачены вследствие недостат и хищений, краж, порчи, чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности. Для определения размера понесенного ущерба организации проводят инвентаризацию. Инвентаризация основных средств проводится комиссией, назначенной руководителем организации. До начала инвентаризации осуществляется проверка наличия и состояния инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета; наличия и состояния технических паспортов или другой технической документации; наличия документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение (при отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление). При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации вносятся соответствующие исправления и уточнения.

Сведения о фактическом наличии имущества отражаются в Инвентаризационной описи основных средств (форма № ИНВ-1), которая составляется в двух экземплярах. При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные

технические или эксплуатационные показатели. При этом машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера по техническому паспорту организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т. д. На основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т. п.).

По окончании инвентаризации оформленные в установленном порядке инвентаризационные описи передаются в бухгалтерию, где производится сверка данных описей с данными бухгалтерского учета. В случае установления расхождений составляется Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, нематериальных активов (форма № ИНВ-18). В указанную ведомость включаются только те объекты основных средств, по которым выявлены отклонения от данных учета. В сличительных ведомостях определяется окончательный результат инвентаризации. Сличительная ведомость составляется в двух экземплярах бухгалтером, один из которых хранится в бухгалтерии, второй — передается материально ответственному лицу.

Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором закончена инвентаризация. Установленные при инвентаризации потери от недостач и порчи объектов основных средств учитываются на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в оценке по остаточной стоимости. За недостачу ценностей, вверенных работнику на основании договора о полной материальной ответственности, он несет полную материальную ответственность. Полная материальная ответственность работника состоит в его обязанности возмещать ущерб в полном размере. 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. Если ущерб, исчисленный по рыночным ценам, окажется ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета, величина ущерба определяется по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа имущества.

Учет расчетов с работниками по установленным при инвентаризации недостачам ведется с использованием счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба». Разница между рыночной и остаточной стоимостью объекта основных средств включается в прочие доходы.

**Пример.** В процессе инвентаризации выявлена недостача объекта основных средств. По данным бухгалтерского учета первоначальная стоимость этого объекта — 46 000 руб., сумма амортизационных отчислений — 15 000 руб. Рыночная стоимость объекта, определенная в результате независимой оценки, — 38 000 руб. Ущерб от утраты объекта основных средств погашен виновником.

В бухгалтерском учете выбытие объекта основных средств вследствие недостачи отражается следующими записями:

Дебет 01, субсчет «Выбытие основных средств»

Кредит 01 «Основные средства»

— 46 000 руб. — списывается первоначальная стоимость объекта основных средств;

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 01, субсчет «Выбытие основных средств»

— 15 000 руб. — списывается сумма начисленных амортизационных отчислений;

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит 01, субсчет «Выбытие основных средств»

— 31 000 руб. (46 000 – 15 000) — отражена остаточная стоимость объекта основных средств;

Дебет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

— 31 000 руб. — отражена задолженность виновника по остаточной стоимости.

Поскольку рыночная стоимость объекта основных средств превышает его остаточную стоимость, виновник должен возместить ущерб по рыночной стоимости (38 000 руб.). Поэтому на разницу составляется проводка:

Дебет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 7000 руб. (38 000 – 31 000);

Дебет 50 «Касса»

Кредит 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

— 38 000 руб. — виновником погашена задолженность по недостаче.

Ущерб от недостачи и порчи основных средств в случаях, когда виновники не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, списываются на финансовые результаты. При этом в прочие расходы включается недостача в оценке по остаточной стоимости, кото-

рая предварительно была списана в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

— 31 000 руб.

В документах, представляемых для оформления списания недостачи или порчи, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.).

Объекты основных средств могут быть утрачены или испорчены в результате чрезвычайных обстоятельств. В соответствии с Гражданским кодексом РФ к чрезвычайным обстоятельствам относятся стихийные бедствия, аварии, эпидемии и иные обстоятельства, носящие чрезвычайный характер. Потери от списания имущества, возникшие как следствие чрезвычайных обстоятельств, включаются в состав прочих расходов. При этом факт возникновения чрезвычайных обстоятельств должен быть документально подтвержден. За подтверждением того, что понесенные организацией убытки стали следствием чрезвычайных обстоятельств, необходимо обратиться в службы, которые занимаются ликвидацией последствий таких ситуаций (МЧС, Государственную противопожарную службу, органы внутренних дел и т. д.). В случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями, для выявления размера причиненного ущерба проводится инвентаризация. Списание испорченных или утраченных в результате чрезвычайных обстоятельств основных средств осуществляется по остаточной стоимости на счет 91-2 «Прочие расходы»:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 01, субсчет «Выбытие основных средств».

### 3.4. Учет амортизации основных средств

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. *Амортизация* — это экономический механизм переноса стоимости объекта на созданную при его участии продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) и создания источ-

ника для простого воспроизводства. Амортизация начисляется по объектам основных средств, находящихся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (включая объекты основных средств, переданные в аренду, безвозмездное пользование, доверительное управление), за исключением отдельных их видов.

Не подлежат амортизации:

1. Основные средства, используемые для реализации законодательства Российской Федерации о мобилизационной подготовке и мобилизации, которые законсервированы и не используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

2. Основные средства, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

3. Основные средства некоммерческих организаций. По объектам основных средств некоммерческих организаций в конце отчетного года начисляется износ линейным способом. Движение сумм износа учитывается на забалансовом счете 010 «Износ основных средств». Аналитический учет износа ведется по каждому отдельному объекту основных средств.

По объектам жилищного фонда, которые используются для извлечения дохода и учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Амортизация начисляется с использованием следующих способов: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг). Организации вправе применять один или несколько способов начисления амортизации одновременно. При этом единый способ амортизации устанавливается по каждой группе однородных объектов основных средств и применяется в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Избранные организацией способы начисления амортизации фиксируются в учетной политике.

При расчете суммы амортизационных отчислений учитывается срок полезного использования объекта.

**Срок полезного использования** — период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход организации или служить для выполнения целей ее деятельности.

Определение срока полезного использования производится при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

При определении срока полезного использования объектов основных средств организации могут использовать Классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденную Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1. Установленный при принятии к бухгалтерскому учету срок полезного использования может пересматриваться в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной организацией реконструкции или модернизации.

**Порядок исчисления амортизационных отчислений** зависит от применяемых организацией способов амортизации.

При начислении амортизации линейным способом и способом уменьшаемого остатка организации должны определить по каждому объекту норму амортизационных отчислений исходя из срока полезного использования соответствующего объекта основных средств. Для целей бухгалтерского учета годовая норма амортизации объекта основных средств рассчитывается путем деления 100 процентов на количество лет срока полезного использования этого объекта.

При использовании любого из способов амортизации, кроме способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), первоначально определяется годовая сумма амортизационных отчислений.

При **линейном способе** годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации.



**Пример.** Организация приобрела оборудование стоимостью 100 000 руб. Срок полезного использования оборудования 10 лет. Согласно учетной политике амортизация начисляется линейным способом. По условию примера годовая норма амортизационных отчислений равна 10 процентов ( $100\% / 10$  лет). Годовая сумма амортизационных отчислений составит 10 000 руб. ( $100\,000 \text{ руб.} \times 10\%$ ).

При линейном способе начисления амортизации годовые суммы амортизационных отчислений за весь период эксплуатации объекта равны, что свидетельствует о равномерном перенесении стоимости основных средств на создаваемую продукцию (оказанные услуги, выполненные работы) (табл. 3.2).

**Способ уменьшаемого остатка** предполагает, что эффективность использования основных средств в каждом последующем году снижается, так как ресурс их работы постепенно исчерпывается.

При этом годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной в зависимости от срока полезного использования этого объекта с учетом коэффициента ускорения (не более 3), устанавливаемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

**Пример.** Организация приобрела оборудование стоимостью 100 000 руб. Срок полезного использования оборудования 10 лет. Согласно учетной политике амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка. По оборудованию применяется коэффициент ускорения — 2.

По условию примера годовая норма амортизации составляет с учетом коэффициента ускорения составит  $20\%$  ( $100\% : 10 \text{ лет} \times 2$ ). Годовая сумма амортизации в первый год эксплуатации равна 20 000 руб. ( $100\,000 \times 20\%$ ), во второй год — 16 000 руб. ( $(100\,000 - 20\,000) \times 20\%$ ), в третий год — 12 800 руб. ( $(100\,000 - 20\,000 - 16\,000) \times 20\%$ ) и т. д. (см. табл. 3.2). Данные таблицы показывают, что в каждом последующем году сумма амортизации, исчисленная способом уменьшаемого остатка, уменьшается.

При **способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования** годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и соотношения, где в числителе — число лет, остающихся до

Таблица 3.2. Исчисление суммы годовой амортизации линейным способом, способом уменьшаемого остатка, способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования

Годы эксплуатации	Первоначальная стоимость	Линейный способ			Способ уменьшаемого остатка			Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования		
		Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
Конец 1 года	100 000	10 000	10 000	90 000	20 000	20 000	80 000	18 182	18 182	81 818
Конец 2 года	100 000	10 000	20 000	80 000	16 000	36 000	64 000	16 364	34 546	65 454
Конец 3 года	100 000	10 000	30 000	70 000	12 800	48 800	51 200	14 545	49 091	50 909
Конец 4 года	100 000	10 000	40 000	60 000	10 240	59 040	40 960	12 727	61 818	38 182
Конец 5 года	100 000	10 000	50 000	50 000	8192	67 232	32 768	10 909	72 727	27 273
Конец 6 года	100 000	10 000	60 000	40 000	6554	73 786	26 214	9091	81 818	18 182
Конец 7 года	100 000	10 000	70 000	30 000	5243	79 029	20 971	7273	89 091	10 909
Конец 8 года	100 000	10 000	80 000	20 000	4194	83 223	16 777	5455	94 546	5454
Конец 9 года	100 000	10 000	90 000	10 000	3355	86 578	13 422	3636	98 182	1818
Конец 10 года	100 000	10 000	100 000	—	2684	89 262	10 738	1818	100 000	—

конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

**Пример.** Организация приобрела оборудование стоимостью 100 000 руб. Срок полезного использования оборудования 10 лет. Согласно учетной политике амортизация начисляется способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

По условию примера сумма чисел лет срока полезного использования составляет 55 ( $1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10$ ). Годовая сумма амортизации в первый год эксплуатации равна 18 182 руб. ( $100\,000 \times 10/55$ ), во второй год — 16 364 руб. ( $100\,000 \times 9/55$ ), в третий год — 14 545 руб. ( $100\,000 \times 8/55$ ) и т. д. (см. табл. 3.2). Из приведенной таблицы видно, что, как и при использовании способа уменьшаемого остатка, наибольшая величина амортизации, исчисленной способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, приходится на первые годы эксплуатации объекта, а затем она из года в год снижается. При этом в первые пять лет погашается более 70 процентов первоначальной стоимости.

При применении трех рассмотренных способов начисления амортизации сумма ежемесячных амортизационных отчислений определяется путем деления годовой амортизации на 12 месяцев. В случае принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету в течение отчетного года годовой суммой амортизации считается сумма, определенная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, до конца отчетного года. Если в рассматриваемом примере объект основных средств был приобретен в марте, то амортизация в первый год его эксплуатации (9 месяцев) при линейном способе будет равна 7500 руб. ( $100\,000 \text{ руб.} \times 10\% / 12 \text{ мес.} \times 9 \text{ мес.}$ ).

В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году. Например, годовая сумма амортизации объекта основных средств, исчисленная линейным способом исходя из первоначальной стоимости (20 000 руб.) и срока полезного использования 5 лет, равна 4000 руб. ( $20\,000 \times 20\%$ , где 20 % — годовая норма амортизации ( $100\% / 5 \text{ лет}$ )). Организация осуществляет речные перевозки грузов в период навигации — 8 месяцев в году. Амортизация в этом случае начисляется только в период навигации в течение восьми месяцев в сумме 500 руб. в месяц ( $4000 / 8 \text{ мес.}$ ).

**Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)** основан на том, что амортизация основных средств зависит от результата их эксплуатации, а время использования в этом случае никакой роли в процессе ее начисления не играет. При этом способе годовая сумма амортизации не исчисляется. Начисление амортизационных отчислений производится за каждый месяц 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 данного объекта.

**Пример.** Организацией приобретен грузовой автомобиль стоимостью 80 000 руб. с предполагаемым пробегом до 400 000 км. В отчетном месяце пробег составляет 2000 км.

Амортизационные отчисления на 1 км пробега составят 0,2 руб. ( $400\,000/80\,000$ ). Сумма амортизационных отчислений за отчетный месяц — 400 руб. ( $0,2 \times 2000$ ).

При применении рассматриваемого метода начисления амортизационных отчислений для каждой группы основных фондов используется свой показатель объема работ или продукции (количество произведенной продукции к определенному станку, число часов использования оборудования и т. п.), который указывается в учетной политике.

Начисление амортизации по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому она относится.

Начисление амортизационных отчислений по вновь поступившему объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. При этом начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости основных средств либо их списания с бухгалтерского учета. Начисление амортизационных отчислений не приостанавливается в течение всего срока полезного использования объекта, кроме случаев его перевода по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а

также в период восстановления объекта продолжительностью более 12 месяцев.

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации основных средств, в бухгалтерском учете используется пассивный счет 02 «Амортизация основных средств». По дебету счета отражается списание амортизации по выбывшим основным средствам, по кредиту счета отражается сумма начисленной в отчетном месяце амортизации. Сальдо счета показывает сумму начисленной амортизации по имеющимся в организации основным средствам.

Начисленная за отчетный месяц сумма амортизации отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) в зависимости от назначения соответствующих объектов основных средств:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 02 «Амортизация основных средств».

Организация-арендодатель суммы начисленной амортизации по переданным в аренду основным средствам включает в расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы в зависимости от того, является ли предоставление за плату во временное пользование предметом деятельности или не является.

В том случае, если предоставление имущества во временное пользование является предметом деятельности и доходы от аренды включаются в выручку, то и амортизация относится на затраты на производство (расходы на продажу). Если доходы от аренды включаются в прочие доходы, то амортизация в бухгалтерском учете признается в качестве прочих расходов. В учете при этом составляется запись:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 02 «Амортизация основных средств».

При выбытии собственных основных средств сумма начисленной за период эксплуатации (включая месяц выбытия) амортизации по ним списывается записью:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 01, субсчет «Выбытие основных средств».

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

### 3.5. Учет затрат на восстановление основных средств

В процессе эксплуатации объекты основных средств изнашиваются, теряют свои первоначальные технические характеристики. Восстановление основных средств производится посредством ремонта (текущего и капитального), модернизации и реконструкции.

Реконструкцией зданий и сооружений, а также модернизацией машин и оборудования является производство таких работ, в результате которых у объекта основных средств появляются новые качественные или количественные параметры и характеристики, т. е. изменяется сущность объекта. Изменение сущности объектов проявляется в повышении ранее принятых нормативных показателей функционирования: срока полезного использования, мощности, качества применения и т. п.

К работам по текущему ремонту объектов основных средств относятся работы по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии.

При капитальном ремонте производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов. Исключение составляют работы по полной замене основных конструкций, срок службы которых в данном объекте является наибольшим. Такие работы относятся к реконструкции.

Затраты на восстановление основных средств отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся. Затраты на проведение всех видов ремонта (текущего, капитального) являются текущими, а на реконструкцию и модернизацию — относятся к долгосрочным инвестициям (капитальным вложениям).

После выполнения всего комплекса работ по восстановлению прием-сдача основных средств оформляется Актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма № ОС-3).

Порядок отражения в учете расходов на ремонт основных средств зависит от способа его проведения (подрядный или хозяйственный).

При *подрядном способе* стоимость ремонтных работ определяется суммой выставленных счетов подрядными и прочими организациями. В бухгалтерском учете на основании предъявленных подрядчика-

ми документов (смета, акт выполненных работ, счет-фактура) стоимость работ отражается по дебету счета учета затрат, расходов на продажу (иного счета, на котором аккумулируются указанные затраты) в корреспонденции с дебетом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При *хозяйственном способе* учет затрат осуществляется по элементам. Если в организации создано *специальное подразделение для проведения работ по ремонту основных средств* (ремонтный цех, мастерские и др.), фактически произведенные затраты предварительно учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства» по элементам затрат (стоимость израсходованных материалов, заработная плата работников подразделения, отчисления на социальное страхование и обеспечение работников, амортизация основных средств и др.). После окончания ремонтных работ фактически произведенные расходы списываются со счета 23 на счета учета затрат в зависимости от назначения отремонтированного объекта основных средств.

Если ремонтное подразделение не создано, то фактические расходы на основании первичных документов списываются без использования счета 23 «Вспомогательные производства» на соответствующие счета учета затрат.

Учет затрат на выполнение ремонтных работ организуется по объектам основных средств и их принадлежности к тем или иным хозяйствам и структурным подразделениям организации. При этом расходы на проведение текущего и капитального ремонтов подлежат отражению на следующих счетах учета производственных затрат организации:

- 23 «Вспомогательные производства» — затраты на ремонт объектов основных средств производств, которые являются вспомогательными для основного производства организации и предназначены для: обслуживания различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и т. п.); транспортного обслуживания; ремонта основных средств (ремонтных мастерских и т. п.) и др.;
- 25 «Общепроизводственные расходы» — затраты на ремонт производственного и подъемно-транспортного оборудования, цехового транспорта, зданий, сооружений и инвентаря общецехового назначения, рабочих мест;
- 26 «Общехозяйственные расходы» — затраты на ремонт зданий, сооружений, инвентаря и прочих объектов основных средств управ-

ленческого и общехозяйственного назначения (в том числе ремонт пожарного оборудования), объектов, используемых для нужд охраны, легкового автотранспорта;

- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» — затраты на ремонт объектов основных средств, принадлежащих производствам и хозяйствам, занятым обслуживанием производства (жилищно-коммунальное хозяйство организации, столовые и буфеты и др.);

- 44 «Расходы на продажу» — затраты на ремонт объектов основных средств, принадлежащих торговым организациям.

Затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т. п.) объекта основных средств. Такие затраты отражаются в бухгалтерском учете в качестве вложений во внеоборотные активы на счете 08-3 «Строительство основных средств». Порядок отражения зависит от способа выполнения работ по реконструкции и модернизации — подрядного или хозяйственного (подробнее см. главу 2). Увеличение первоначальной стоимости (списание затрат со счета 08 на счет 01) должно быть оформлено Актом о приеме-передаче основных средств (форма № ОС-1). Соответствующие изменения (первоначальной стоимости, срока полезного использования) следует внести и в инвентарную карточку учета основных средств (форма № ОС-6) по объекту, подвергнутому модернизации или реконструкции.

## Контрольные вопросы

1. При каких условиях активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств?
2. Как формируется первоначальная стоимость основных средств в зависимости от способов их поступления?
3. На каком счете формируется первоначальная стоимость основных средств?
4. Назовите первичные учетные документы, которыми оформляется поступление и выбытие основных средств.



5. Как ведется синтетический и аналитический учет поступления основных средств?
6. Как ведется синтетический и аналитический учет выбытия основных средств?
7. Назовите способы начисления амортизационных отчислений по объектам основных средств.
8. Как ведется синтетический и аналитический учет амортизации?
9. Чем отличается ремонт от реконструкции и модернизации?
10. Как ведется учет расходов на ремонт основных средств?

## **Глава 4**

# **УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

---

### **4.1. Понятие, классификация и задачи учета нематериальных активов**

Нематериальные активы, как и основные средства, используются в процессе производства или для нужд управления в течение периода, превышающего 12 месяцев, но в отличие от основных средств они не имеют материально-вещественного содержания.

В соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо единовременное выполнение следующих условий:

1) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);

2) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации — патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т. п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (контроль над объектом);

3) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

4) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

5) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

6) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

7) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Не относятся к нематериальным активам:

- не давшие положительного результата, а также не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке НИОКР;

- материальные носители (вещи), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации;

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

Нематериальные активы как объекты гражданских прав составляют объекты интеллектуальной собственности, которые делятся на три группы: объекты промышленной собственности; объекты авторского права; средства индивидуализации юридического лица, продукции (работ, услуг) (рис. 4.1).

К объектам промышленной собственности относятся: исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель, селекционные достижения.

Объекты авторского права включают: исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных; имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем.

К средствам индивидуализации относятся: исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров. Товарный знак и знак обслуживания — обозначения, служащие для индивидуализации товаров, выполняемых работ или оказываемых услуг юридических или физических лиц.

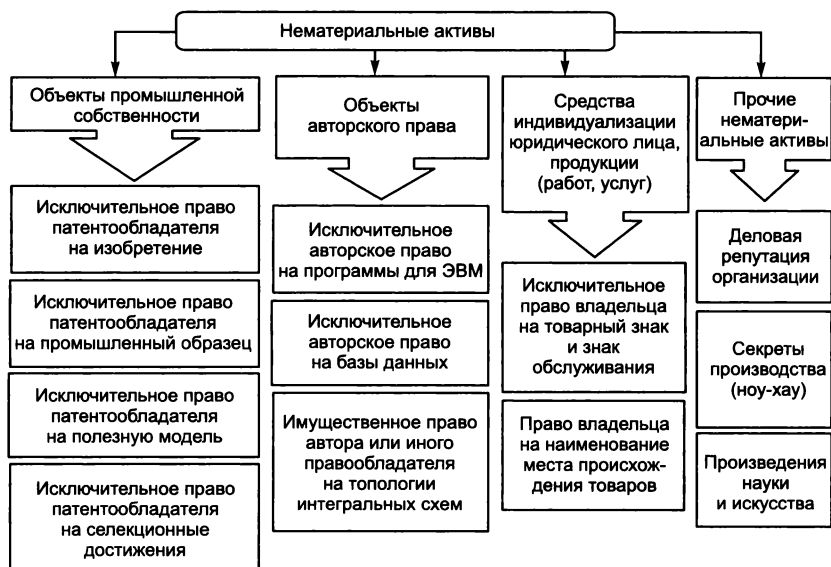


Рис. 4.1. Классификация нематериальных активов

Наименование места происхождения товара — это обозначение, представляющее собой либо содержащее современное или историческое наименование страны, населенного пункта, местности или другого географического объекта или производное от такого наименования и ставшее известным в результате его использования в отношении товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными для данного географического объекта природными условиями и (или) людскими факторами.

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации, секреты производства (ноу-хау), произведения науки и искусства.

Деловая репутация организации — это разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения).

Объектом нематериальных активов является положительная деловая репутация, которая рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами.

Отрицательная деловая репутация рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, опыта управления, уровня квалификации персонала и т. п., и в полной сумме относится на финансовые результаты в качестве прочих доходов.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законодательством порядке, предназначенных для выполнения самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

Задачами бухгалтерского учета нематериальных активов являются:

- а) формирование фактических затрат, связанных с принятием нематериальных активов к бухгалтерскому учету;
- б) правильное оформление документов и своевременное отражение поступления и выбытия нематериальных активов;
- в) достоверное определение результатов от продажи и прочего выбытия нематериальных активов;
- г) обеспечение контроля за сохранностью и использованием нематериальных активов, принятых к бухгалтерскому учету;
- д) получение информации о нематериальных активах, необходимой для раскрытия в бухгалтерской отчетности.

## **4.2. Первоначальная и последующая оценка нематериальных активов, документальное оформление и аналитический учет их движения**

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Фактической (первоначальной) стоимостью немате-

риального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях. Порядок формирования первоначальной стоимости зависит от способа поступления нематериальных активов (табл. 4.1).

**Таблица 4.1. Формирование первоначальной стоимости нематериальных активов в зависимости от способов поступления**

Способы поступления нематериальных активов	Затраты, формирующие первоначальную стоимость объектов нематериальных активов
<p><b>Приобретение за плату объектов нематериальных активов</b></p>	<p>Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу). Таможенные пошлины и таможенные сборы. Невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива. Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив. Суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива. Иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях</p>
<p><b>Создание объектов нематериальных активов</b></p>	<p>Суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонними организациями по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение НИОКР. Расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении НИОКР. Отчисления на социальное страхование и обеспечение. Расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива.</p>

Окончание табл. 4.1

Способы поступления нематериальных активов	Затраты, формирующие первоначальную стоимость объектов нематериальных активов
	<p>Невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с созданием нематериального актива.</p> <p>Иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях</p>
Получение в качестве вклада в уставный (складочный) капитал	<p>Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.</p> <p>Иные расходы, непосредственно связанные с получением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях</p>
Получение по договору дарения (безвозмездно)	<p>Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы. Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости.</p> <p>Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.</p> <p>Иные расходы, непосредственно связанные с получением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях</p>
Приобретение по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	<p>Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.</p> <p>Иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях</p>

Не включаются в расходы на приобретение, создание нематериального актива, формирующих их первоначальную стоимость:

- возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;
- расходы по НИОКР в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами;
- расходы по полученным займам и кредитам, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

Изменение первоначальной стоимости нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается только в случаях их переоценки и обесценения. Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности. Переоценку могут производить коммерческие организации не чаще одного раза в год (на конец отчетного периода) в отношении группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, которая определяется исключительно по данным активного рынка. При этом следует учитывать, что в последующем ранее переоцененные нематериальные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости. Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.

В бухгалтерском учете организации результаты переоценки нематериальных активов отражаются в том же порядке, что и при переоценке основных средств (см. подробнее гл. 3). Сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал. При этом сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, произведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на прочие расходы, относится на увеличение прочих доходов.

Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на прочие расходы. Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала в пределах сумм ранее произведенной дооценки. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыду-



щие отчетные годы, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

В настоящее время отсутствуют рекомендации по документальному оформлению движения нематериальных активов. Поэтому организации должны сами разрабатывать формы соответствующих документов исходя из требований Закона «О бухгалтерском учете», в котором установлен перечень обязательных реквизитов в документах.

В соответствии с особенностями нематериальных активов в документах по их поступлению и выбытию должна быть дана их характеристика, первоначальная стоимость, срок полезного использования, способ начисления и норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации и некоторые другие реквизиты. Особое внимание следует обратить на обоснование наличия и перехода исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности. Например, приобретение исключительного права на объекты, охраняемые патентным правом (изобретения, полезные модели и др.), должно подтверждаться соответствующим договором уступки, зарегистрированным в патентном ведомстве. Приобретенные права должны быть оформлены договорами с юридическими или физическими лицами.

Особенностью некоторых нематериальных активов как объектов учета является необходимость принятия мер по их защите. С этой целью целесообразно разработать особые внутренние правила охраны таких объектов, предусмотрев в них список лиц, имеющих право на ознакомление с ними, обязательства этих лиц не разглашать соответствующие сведения и свои должностные инструкции, а также другие необходимые сведения.

Аналитический учет нематериальных активов осуществляют в карточке учета нематериальных активов. Карточка применяется для учета всех видов нематериальных активов. Открывается она на каждый объект в отдельности. На лицевой стороне карточки указывается полное наименование и назначение объекта, первоначальная стоимость, срок полезного использования, норма и сумма начисленной амортизации, дата постановки на учет, способ приобретения, документ о регистрации и основные сведения по выбытию объекта (номер и дата документа, причина выбытия, сумма выручки от реализации). На оборотной стороне карточки дается краткая характеристика объекта нематериальных активов.

### 4.3. Учет поступления и создания нематериальных активов

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету при их приобретении, создании; внесении учредителями в качестве вклада в уставный (складочный) капитал; получении по договору дарения (безвозмездно) и др.

Бухгалтерский учет поступления (создания) нематериальных активов ведется с использованием счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», в разрезе субсчетов: 08-5 «Приобретение нематериальных активов», 08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР)».

По дебету этого счета отражаются произведенные организацией затраты, связанные с приобретением (созданием) нематериальных активов; затраты по приведению их в состояние, пригодное к использованию в запланированных целях; а также рыночная стоимость (при безвозмездном получении) и согласованная стоимость (при внесении в уставный капитал) поступивших нематериальных активов. По кредиту счета осуществляется списание первоначальной стоимости по принимаемым к учету нематериальным активам при наличии документов, подтверждающих исключительные права организации на объекты интеллектуальной собственности. Сальдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» показывает величину вложений организации в незаконченные операции поступления (создания) нематериальных активов.

Учет наличия и движения нематериальных активов организации ведется на счете 04 «Нематериальные активы». По дебету счета отражается первоначальная стоимость принятых к бухгалтерскому учету нематериальных активов. По кредиту счета отражается списание амортизации и остаточной стоимости по выбывшим объектам нематериальных активов. В тех случаях, когда амортизация учитывается без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов», по кредиту этого счета также отражается начисление амортизации. Сальдо счета показывает стоимость нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности.

Приобретение исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности и на использование товарного знака оформляется

договором о передаче исключительных прав (договором об уступке). Юридическую силу договор приобретает после его государственной регистрации. При приобретении нематериальных активов за плату у других юридических или физических лиц в первоначальную стоимость включаются все затраты, связанные с их приобретением. Сумма уплаченного НДС по приобретенным нематериальным активам подлежит налоговому вычету, если они предназначены для производства и реализации товаров, облагаемых НДС. Налоговый вычет НДС производится после принятия нематериальных активов к бухгалтерскому учету.

**Пример.** По договору об уступке исключительных прав организация приобрела новую технологию по производству спортивных лыж, подтвержденную патентом на изобретение, за 1 180 000 руб., в том числе НДС 180 000 руб. Пошлина за регистрацию договора об уступке исключительных прав в патентном ведомстве — 3000 руб. Стоимость информационных и консультационных услуг в связи с приобретением патента — 5900 руб., в том числе НДС 900 руб. Стоимость посреднических услуг — 11 800 руб., в том числе НДС 1800 руб. Дополнительные расходы по апробации технологии и доведению ее до состояния, пригодного к использованию в организации: амортизация основных средств — 6000 руб., стоимость израсходованных материалов — 20 000 руб., заработная плата работников — 15 000 руб., отчисления на социальное страхование и обеспечение — 4500 руб. Объект нематериальных активов принят к бухгалтерскому учету и будет использован для производства продукции, облагаемой НДС.

В бухгалтерском учете операции по приобретению объекта нематериальных активов отражаются записями:

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 1 000 000 руб. (1 180 000 – 180 000) — отражена стоимость приобретенного патента (без НДС);

Дебет 19-2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 180 000 руб. — отражен НДС по приобретенному патенту;

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 3000 руб. — отражена пошлина за регистрацию договора об уступке исключительных прав в патентном ведомстве;

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 5000 руб. (5900 – 900) — отражена стоимость информационных и консультационных услуг в связи с приобретением патента (без НДС);

Дебет 19-2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 900 руб. — отражен НДС по информационным и консультационным услугам;

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 10 000 руб. (11 800 – 1800) — отражена стоимость посреднических услуг в связи с приобретением патента (без НДС);

Дебет 19-2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 1800 руб. — отражен НДС по посредническим услугам;

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

— 6000 руб. — начислена амортизация по основным средствам, использованным при апробации технологии и доведению ее до состояния, пригодного к использованию в организации;

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 10 «Материалы»

— 20 000 руб. — списана стоимость материалов, использованных при апробации технологии и доведению ее до состояния, пригодного к использованию в организации;

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— 15 000 руб. — начислена заработная плата работникам, проводившим апробацию технологии и доведение ее до состояния, пригодного к использованию в организации;

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

— 4500 руб. — произведены отчисления на социальное страхование и обеспечение от начисленной заработной платы;

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Кредит 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

— 1 063 500 руб. (1 000 000 + 3000 + 5000 + 10 000 + 6000 + 20 000 + 15 000 + 4500) — отражено принятие к бухгалтерскому учету объекта нематериальных активов по первоначальной стоимости;

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС»

Кредит 19-2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»

— 182 700 руб. (180 000 + 900 + 1800) — произведен налоговый вычет НДС по принятому к учету объекту нематериальных активов.

Если объект нематериальных активов используется при производстве продукции (работ, услуг), реализация которой не облагается НДС, суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), включаются в первоначальную стоимость приобретаемых объектов нематериальных активов.

В таком же порядке в бухгалтерском учете отражается приобретение нематериальных активов по договорам, предусматривающим погашение обязательств неденежными средствами (договору мены). Разница состоит в оценке, исходя из которой определяется первоначальная стоимость принимаемого к учету объекта нематериальных активов. Он оценивается по стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

В первоначальную стоимость нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, включается их стоимость в оценке, согласованной учредителями (участниками) организации, пошлина за регистрацию уступки исключительных прав, дополнительные расходы организации на приведение нематериальных активов в состояние, в котором они пригодны для использования. НДС, восстановленный и предъявленный согласно счету-фактуре передающей стороной, принимается к налоговому вычету после принятия объекта нематериальных активов к бухгалтерскому учету. Операции по поступлению отражаются записями:

- согласованная стоимость нематериальных активов:

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»;

- НДС, предъявленный передающей стороной:

Дебет 19-2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»;

- плата за регистрацию исключительных прав:

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- стоимость информационных и консультационных услуг (без

НДС):

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- НДС по информационным и консультационным услугам:

Дебет 19-2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- дополнительные расходы организации на приведение нематериальных активов в состояние, в котором они пригодны для использования:

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 70, 69, 10;

- принятие к учету нематериальных активов по первоначальной стоимости:

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Кредит 08-5 «Приобретение нематериальных активов»;

- налоговый вычет НДС по операциям поступления объекта нематериальных активов:

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС»

Кредит 19-2 «НДС по приобретенным нематериальным активам».

При поступлении объектов нематериальных активов по договору дарения (безвозмездно) их первоначальная стоимость определяется исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы. Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи объекта. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки. Кроме того, в первоначальную стоимость включаются другие расходы, непосредственно связанные с получением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях. Рыночная стоимость принятых к учету нематериальных активов,

учтенная в составе доходов будущих периодов, включается в текущие доходы по мере начисления амортизации.

Исключительные права на объекты интеллектуальной собственности могут быть получены вследствие их создания самой организацией. Работы по созданию нематериальных активов относятся к научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам (НИОКР). Затраты на их осуществление подлежат учету в порядке, установленном ПБУ 17/02 «Учет расходов на НИОКР». В период проведения работ все затраты первоначально отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение НИОКР». В расходы по НИОКР включаются все расходы на их проведение, за исключением общехозяйственных (если они непосредственно не связаны с выполнением НИОКР). В частности, к таким расходам относятся расходы на использованные материальные ресурсы, оплату труда, отчисления на социальные нужды, содержание и эксплуатацию оборудования, услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам и др. (подробнее см. главу 2).

Если результаты НИОКР подлежат правовой охране, организация подает заявку на получение патента или свидетельства. При этом у организации возникают дополнительные расходы, связанные с их получением (пошлины, экспертиза заявки, услуги патентного поверенного). Указанные расходы формируют первоначальную стоимость нематериальных активов и подлежат учету на счете 08-5 «Приобретение нематериальных активов». После получения патента или свидетельства к бухгалтерскому учету принимается соответствующий объект нематериальных активов по первоначальной стоимости, включающей расходы на выполнение НИОКР (учтены на счете 08-8 «Выполнение НИОКР») и расходы, связанные с получением патента или свидетельства (учтены на счете 08-5 «Приобретение нематериальных активов»).

#### **4.4. Учет амортизации нематериальных активов**

Порядок погашения (амортизации) стоимости принятых к бухгалтерскому учету объектов нематериальных активов зависит от того, определен ли срок их полезного использования. Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение ко-

торого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Срок полезного использования устанавливается организацией при принятии объектов нематериальных активов к бухгалтерскому учету. Определение срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из:

- срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом. Законодательством Российской Федерации установлены следующие сроки действия охранных документов на объекты интеллектуальной собственности: патента на изобретение — 20 лет; свидетельства на полезную модель — 5 лет; патента на промышленный образец — 10 лет, свидетельства на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товара — 10 лет;

- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования актива этого вида.

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации. Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.

Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования. По нематериаль-



ным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется. Кроме того, не начисляется амортизация по нематериальным активам некоммерческой организации. В отношении нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данных активов. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет сроки полезного использования данных нематериальных активов и способов их амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

Определение ежемесячной суммы амортизационных отчислений по нематериальным активам производится одним из следующих способов:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Выбор способа определения амортизации нематериального актива производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом.

В зависимости от применяемых способов амортизации ежемесячная сумма амортизации рассчитывается в следующем порядке.

При линейном способе — исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива.

**Пример.** По принятому к бухгалтерскому учету в качестве объекта нематериальных активов патенту на изобретение первоначальной стоимостью 60 000 руб. установлен срок полезного использования 20 лет. В учетной политике определено, что погашение стоимости данного объекта нематериальных активов производится линейным

способом. Сумма ежемесячной амортизации в данном случае равна 250 руб. ( $60\,000/20\text{лет}/12\text{мес.}$ )

При способе уменьшаемого остатка сумма ежемесячной амортизации рассчитывается исходя из остаточной стоимости нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой — установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе — оставшийся срок полезного использования в месяцах.

**Пример.** По принятому к бухгалтерскому учету в качестве объекта нематериальных активов свидетельству на полезную модель первоначальной стоимостью 60 000 руб. установлен срок полезного использования 5 лет (60 мес.). В учетной политике определено, что погашение стоимости данного объекта нематериальных активов производится способом уменьшаемого остатка, повышающий коэффициент 2. Сумма амортизации в каждом последующем месяце после принятия на учет объекта нематериальных активов составит:

- в первом месяце — 2000 руб. ( $60\,000 \times 2/60$ );
- во втором месяце — 1966 руб. ( $58\,000 \times 2/59$ );
- в третьем месяце — 1932 руб. ( $56\,034 \times 2/58$ );
- в четвертом месяце — 1898 руб. ( $54\,102 \times 2/57$ );
- в пятом месяце — 1864 руб. ( $52\,204 \times 2/56$ ) (табл. 4.2).

*Таблица 4.2. Расчет ежемесячных амортизационных отчислений по объекту нематериальных активов при способе уменьшаемого остатка*

Месяцы эксплуатации	Первоначальная стоимость, руб.	Оставшийся срок полезного использования (в месяцах)	Сумма начисленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1-й месяц	60 000	60	2000	58 000
2-й месяц	60 000	59	1966	56 034
3-й месяц	60 000	58	1932	54 102
4-й месяц	60 000	57	1898	52 204
5-й месяц	60 000	56	1864	50 340
И т.д.	...	...	...	...

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в

отчетном месяце и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

**Пример.** По принятому к бухгалтерскому учету объекту нематериальных активов стоимостью 60 000 руб. в учетной политике установлен способ начисления амортизации пропорционально объему продукции. Определено, что с использованием данного объекта нематериальных активов будет произведено 10 000 т продукции. В отчетном месяце произведено 1,5 т продукции. Сумма амортизации по объекту нематериальных активов в отчетном месяце равна 9 руб.  $(60\,000/10\,000\text{ т} \times 1,5\text{ т})$ .

Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации). Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяются линейным способом.

Способ определения амортизации нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия к бухгалтерскому учету. В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизации не приостанавливается. Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания этого актива с бухгалтерского учета. Сумма начисленных амортизационных отчислений отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражают в бухгалтерском учете двумя способами:

- 1) путем накопления начисленных сумм на отдельном счете;
- 2) путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

Применение одного из способов отражения в бухгалтерском учете амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования и является предметом учетной политики.

При первом способе для накопления сумм амортизации используется пассивный счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

По кредиту счета ежемесячно отражаются суммы начисленной амортизации по нематериальным активам:

Дебет счетов учета затрат (расходов) 23, 25, 26, 44

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов».

По дебету счета списывается накопленная амортизация при выбытии нематериальных активов:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит 04 «Нематериальные активы».

При втором способе сумма начисленной амортизации списывается на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) непосредственно со счета 04 «Нематериальные активы»:

Дебет счетов учета затрат (расходов) 23, 25, 26, 44

Кредит 04 «Нематериальные активы».

Если объект нематериальных активов передан другой организации по лицензионному договору, сумма начисленной амортизации включается в прочие расходы:

Дебет счетов 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 04 «Нематериальные активы».

## **4.5. Учет выбытия нематериальных активов**

Стоимость нематериального актива, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие нематериального актива имеет место в случае: прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации; передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации; перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив); прекращения использования

вследствие морального износа; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи активов при их инвентаризации; в иных случаях. Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим нематериальным активам. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и расходов и отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся.

Порядок отражения списания нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета зависит от применяемого организацией способа учета амортизационных отчислений. Если в бухгалтерском учете начисление амортизации отражается путем накопления соответствующих сумм на счете 05 «Амортизация нематериальных активов», то при выбытии объекта нематериальных активов первоначально списывается сумма накопленной амортизации:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит 04 «Нематериальные активы»,

а затем остаточная стоимость, исчисленная как разница между первоначальной стоимостью и амортизацией:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 04 «Нематериальные активы».

При применении способа отражения амортизации путем уменьшения первоначальной стоимости на счете 04 «Нематериальные активы» учитывается недоамортизированная (остаточная) стоимость объекта нематериальных активов. При выбытии объекта она непосредственно списывается на прочие расходы:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 04 «Нематериальные активы».

Бухгалтерский учет доходов и расходов, связанных с выбытием нематериальных активов, ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в разрезе субсчетов. По кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы» отражаются поступления, связанные с продажей нематериальных активов (уступкой исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности). По дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» списывается остаточная стоимость нематериальных активов, производится начисление НДС (при продаже и безвозмездной передаче) и других

расходов, связанных с их выбытием. Финансовый результат от выбытия нематериальных активов определяется путем сопоставления дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота субсчета 91-1 «Прочие доходы». Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки».

При уступке (продаже) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности величина дохода от продажи в сумме, предусмотренной в договоре, признается на дату перехода права собственности к покупателю, т. е. после регистрации договора об уступке исключительных прав на объект нематериальных активов. В целях налогообложения данная операция является реализацией, поэтому поступления от продажи нематериальных активов облагаются НДС по ставке 18 %.

**Пример.** По договору об уступке исключительных прав продан объект нематериальных активов за 236 000 руб., в том числе НДС 36 000 руб. Первоначальная стоимость объекта — 180 000 руб., сумма начисленной амортизации 20 000 руб. Продажа осуществлена через посредника, величина его вознаграждения — 2360 руб., в том числе НДС — 360 руб.

Операции по продаже объекта нематериальных активов оформляются следующими бухгалтерскими записями:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 236 000 руб. — отражается продажная стоимость согласно договору уступки;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»

— 36 000 руб. — на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную исходя из продажной стоимости объекта нематериальных активов;

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит 04 «Нематериальные активы»

— 20 000 руб. — списана амортизация по выбывшему объекту нематериальных активов;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 04 «Нематериальные активы»

— 160 000 руб. (180 000 – 20 000) — списана остаточная стоимость переданного покупателю объекта нематериальных активов;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 2000 руб. (2360 – 360) — отражена величина вознаграждения посреднику (без НДС);

Дебет 19 «НДС по приобретенным материальным ресурсам»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 360 руб. — отражен НДС по посредническим услугам;

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС»

Кредит 19 «НДС по приобретенным материальным ресурсам»

— 360 руб. — предъявлен к налоговому вычету НДС по посредническим услугам;

Дебет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 99 «Прибыли и убытки» — прибыль

— 38 000 руб. (236 000 – 36 000 – 160 000 – 2000) — отражена прибыль от уступки (продажи) объекта нематериальных активов.

Аналогичные проводки составляются при безвозмездной передаче объекта, за исключением первой проводки, поскольку при безвозмездной передаче отсутствуют доходы. НДС в этом случае исчисляется исходя из рыночной стоимости нематериальных активов. Финансовым результатом при безвозмездной передаче, как правило, является убыток.

Если дальнейшее использование имеющегося на предприятии объекта нематериальных активов экономически нецелесообразно вследствие применяющихся в аналогичных производствах более производительных объектов нематериальных активов, предприятие может принять решение о его списании вследствие морального износа. Такая операция не считается объектом налогообложения по НДС. Поскольку в этом случае объект нематериальных активов не полностью амортизирован, производится списание его остаточной стоимости на прочие расходы и финансовый результат от списания будет равен остаточной стоимости объекта нематериальных активов. При этом составляются следующие бухгалтерские записи:

- на сумму начисленной амортизации:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит 04 «Нематериальные активы»;

- на остаточную стоимость объекта нематериальных активов:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 04 «Нематериальные активы»;

- убыток от списания:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Если срок действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации прекращен, то, как правило, на дату прекращения этого права соответствующий объект нематериальных активов полностью амортизирован. В этом случае выбытие объекта отражается в учете путем списания его первоначальной стоимости за счет ранее начисленной амортизации:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит 04 «Нематериальные активы».

При выбытии нематериальных активов в качестве взноса в уставные капиталы других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества они оцениваются по согласованной стоимости, которая принимается к бухгалтерскому учету в составе долевых финансовых вложений на счет 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции». Возникающие разницы между согласованной и остаточной стоимостью нематериальных активов учитываются в составе прочих доходов или расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Операции по передаче имущества в уставные капиталы не облагаются налогом на добавленную стоимость. Вместе с тем передающая сторона обязана в соответствующей доле восстановить ранее предъявленный к вычету НДС по объекту нематериальных активов (п. 3 ст. 170 НК РФ). Сумма налога, подлежащая восстановлению, определяется пропорционально остаточной стоимости объекта. Сумма восстановленного НДС указывается в документах на передачу нематериальных активов и подлежит налоговому вычету у принимающей стороны.

Поскольку нематериальные активы не имеют материально-вещного содержания, как правило, не может быть выявлена их недостача при инвентаризации в общем смысле. Если в процессе инвентаризации установлено, что по каким-то причинам произошла утрата соответствующих охранных документов, подтверждающих исключительные права данной организации на используемые в производстве объекты нематериальных активов (патенты, свидетельства и др.), такие документы следует запросить в патентном ведомстве и восстановить. Расходы на восстановление документов в таких случаях подлежат учету в составе прочих расходов.



## 4.6. Особенности учета прав на использование нематериальных активов

Права на использование результатов интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (кроме права использования наименования места происхождения товара) передаются по лицензионным договорам, по авторским договорам на передачу неисключительных прав, по договорам коммерческой концессии — *франчайзинга*.

По лицензионному договору патентообладатель (лицензиар) обязуется предоставить право на использование охраняемого изобретения (полезной модели, промышленного образца) в объеме, предусмотренном договором, другому лицу (лицензиату), а последний принимает на себя обязанность вносить лицензиару обусловленные договором платежи и (или) осуществлять другие действия, предусмотренные договором. Лицензионные договоры подлежат регистрации в Роспатенте. Лицензия может быть двух видов:

- **исключительная** — когда лицензиату передается право на использование объекта в пределах, оговоренных договором, с сохранением за лицензиаром права на его использование в части, не передаваемой лицензиату;
- **неисключительная** — когда лицензиар, предоставляя лицензиату право на использование изобретения, полезной модели или промышленного образца, сохраняет за собой все права, подтверждаемые патентом, в том числе и на предоставление лицензий третьим лицам.

Патентообладатель имеет право подать в Роспатент заявление о готовности предоставить любому лицу право на использование изобретения, полезной модели или промышленного образца (открытая лицензия). Любое лицо, изъявившее желание использовать запатентованный объект, на который открыта лицензия, заключает с патентообладателем договор о платежах. Такой договор не является лицензионным и регистрации не подлежит.

При отказе патентообладателя заключить лицензионный договор заинтересованное в лицензии лицо может обратиться в суд с иском к патентообладателю о предоставлении принудительной неисключительной лицензии. Основанием для такого иска должен быть факт неиспользования либо недостаточного использования запатентованного изобретения или промышленного образца патентообладателем и

лицами, которым переданы права на них, в течение четырех лет (полезной модели — в течение трех лет) от даты выдачи патента, что приводит к недостаточному предложению соответствующих товаров или услуг. Если патентообладатель не докажет, что названные факты обусловлены уважительными причинами, то суд примет решение о предоставлении принудительной лицензии.

По договору коммерческой концессии пользователю предоставляется за вознаграждение на срок или без указания срока право использовать в предпринимательской деятельности комплекс исключительных прав, принадлежащих правообладателю, в том числе право на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя, на охраняемую коммерческую информацию, а также на другие предусмотренные договором объекты исключительных прав — товарный знак, знак обслуживания и т. д.

Переданные в пользование нематериальные активы правообладатель (лицензиар) учитывает в составе нематериальных активов обособленно (на отдельном субсчете) и начисляет по ним амортизацию.

У лицензиата полученные в пользование нематериальные активы (при сохранении исключительных прав на них у правообладателя) учитываются за балансом в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре.

Бухгалтерский учет платежей за использование нематериальных активов зависит от условий оплаты, установленных в договоре. Возможны два варианта оплаты:

- оплата периодическими платежами (роялти) в течение всего срока использования нематериальных активов;
- уплата разового вознаграждения (паушального платежа).

Если платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности производятся в виде разового платежа, то они отражаются организацией-пользователем как расходы будущих периодов (по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов») и подлежат списанию в течение срока действия договора.

**Пример.** Организация по авторскому договору получила неисключительное имущественное право на использование программы автоматизации складского учета сроком на три года. Плата за использование программы за период действия договора установлена в сумме 42 480 руб. (в том числе НДС 6480 руб.). Оплата по договору производится разовым платежом.

В бухгалтерском учете организации производятся записи:

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 36 000 руб. (42 480 – 6480) — задолженность перед правообладателем согласно договору включена в расходы будущих периодов (без НДС);

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 6480 руб. — отражен НДС по расходам на использование программы автоматизации складского учета;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 42 480 руб. — перечислено в погашение задолженности перед правообладателем по авторскому договору;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»

Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям»

— 6480 руб. — предъявлен к налоговому вычету НДС по расходам на использование программы автоматизации складского учета;

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 97 «Расходы будущих периодов»

— 1000 руб. (36 000 / 36 мес.) — плата за использование программы в отчетном месяце включена в текущие расходы.

Если по договору оплата производится периодическими платежами, то начисление сумм оплаты за использование нематериальных активов производится в каждом отчетном периоде согласно договору и предъявленным лицензиату счетам.

## Контрольные вопросы

1. При каких условиях активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов?
2. Назовите виды нематериальных активов.
3. Как оцениваются нематериальные активы в зависимости от способов их поступления?
4. В чем особенности документального оформления нематериальных активов?

5. Как в бухгалтерском учете отражается поступление нематериальных активов?
6. В чем особенности бухгалтерского учета затрат организации на создание нематериальных активов?
7. Назовите способы начисления амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов.
8. Назовите варианты отражения в учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.
9. Как оказывает влияние применяемый организацией вариант учета амортизационных отчислений на порядок отражения выбытия нематериальных активов?
10. Назовите виды лицензионных договоров, по которым передаются права на использование нематериальных активов.

## Глава 5

# УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

---

### 5.1. Классификация и задачи учета материально-производственных запасов

В процессе осуществления своей хозяйственной деятельности производственные предприятия для производства готовой продукции приобретают материальные запасы в виде сырья, материалов, комплектующих изделий и др. При этом конечным результатом деятельности являются материальные запасы, выступающие в форме готовой продукции. Торговые организации приобретают материальные запасы в виде товаров, предназначенных для дальнейшей перепродажи или конечного потребления.

Учет материально-производственных запасов регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденным приказом Минфина России от 09.06.2001 г. № 44н (в ред. от 25.10.2011 г.)

Данным Положением определены условия принятия к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов, под которыми понимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары;
- используемые для управленческих нужд организации.

Таким образом, в составе материально-производственных запасов учитываются *производственные запасы, готовая продукция и товары*.

*Производственные запасы* представляют собой различные вещественные элементы, используемые в качестве исходных предметов тру-

да, потребляемых при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), либо для управленческих нужд. Производственные запасы используются однократно в течение одного производственного цикла и полностью переносят свою стоимость на производимую продукцию (выполненные работы, оказанные услуги).

Производственные запасы в зависимости от назначения и способа использования в процессе производства продукции подразделяются на следующие основные группы:

- сырье и основные материалы;
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия;
- вспомогательные материалы;
- возвратные отходы;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности.

*Сырье и материалы* — это предметы труда, предназначенные для использования в процессе производства продукции и представляющие собой материальную (вещественную) основу при изготовлении продукции (выполнении работ, оказании услуг).

*Покупные полуфабрикаты* — это те же сырье и основные материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией.

*Комплектующие изделия* — это изделия организации-поставщика, приобретаемые для комплектования продукции, выпускаемой организацией-производителем.

*Вспомогательные материалы* — это материалы, используемые для воздействия на сырье и основные материалы, придания продукции определенных потребительских свойств или для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства (смазочные и обтирочные материалы и т. п.).

В группе вспомогательных материалов ввиду особенностей использования отдельно выделяют топливо, тару и тарные материалы, а также запасные части.

*Топливо* — это углеродистые и углеводородистые вещества, выделяющие при сгорании тепловую энергию. Топливо подразделяют на следующие виды:

- технологическое (используемое для технологических целей в процессе производства продукции);
- двигательное (горючее — бензин, дизельное топливо и т. д.);
- хозяйственное (используемое на отопление).

**Тара и тарные материалы** — это предметы, используемые для упаковки и транспортировки продукции, хранения различных материалов, продукции. Различают следующие виды тары: тара из древесины, тара из картона и бумаги, тара из металла, тара из пластмассы, тара из стекла, тара из тканей и нетканых материалов.

**Запасные части** — это предметы, предназначенные для проведения ремонтов, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т. п.

**Возвратные отходы производства** — это остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки в готовую продукцию, утратившие частично или полностью потребительские свойства исходного сырья и материалов (обрубки, обрезки, стружка, опилки и т. п.).

Не относятся к возвратным отходам остатки материалов, которые в соответствии с установленной технологией передаются в другие цеха, подразделения в качестве полноценного материала для производства других видов продукции. Не относится к отходам также попутная (сопряженная) продукция, перечень которой устанавливается в отраслевых методических рекомендациях (инструкциях) по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции.

**Инвентарь и хозяйственные принадлежности** — это предметы со сроком полезного использования до 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, используемые в качестве средств труда (инвентарь, инструменты и т. д.).

**Обычный операционный цикл** является характеристикой производственного процесса как средняя продолжительность изготовления продукции от начала до окончания в данной конкретной организации.

В основу организации аналитического учета материально-производственных запасов положена классификация по их различным техническим свойствам (группы). Внутри групп производственные запасы подразделяются по видам, сортам, маркам, типам, размерам и т. д.

Каждому виду материалов присваивается номенклатурный номер, разрабатываемый организацией в разрезе их наименований и/или однородных групп (видов). Номенклатурный номер является единицей бухгалтерского учета материалов и представляет собой краткое числовое обозначение, присваиваемое каждому наименованию, сорту, размеру, марке материалов. Номенклатурные номера,

присваиваемые материалам, записывают в специальный реестр, называемый *номенклатурой-ценником*.

При учете МПЗ разрешается использовать в качестве единицы бухгалтерского учета МПЗ не только номенклатурный номер, но и партию товара, однородную группу и т. п.

Выбор единицы бухгалтерского учета МПЗ осуществляется в зависимости от характера МПЗ, порядка их приобретения и использования.

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.

Под *готовой продукцией* понимается часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством).

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

Классификация материально-производственных запасов по их назначению и способу использования в процессе производства представлена на рис. 5.1.

Основными задачами учета материально-производственных запасов являются:

- формирование фактической себестоимости запасов;
- правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску запасов;
- контроль за сохранностью запасов в местах их хранения и на всех этапах их движения;
- контроль за соблюдением установленных организацией норм запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг;
- своевременное выявление ненужных и излишних запасов с целью возможной продажи или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот;
- проведение анализа эффективности использования запасов.



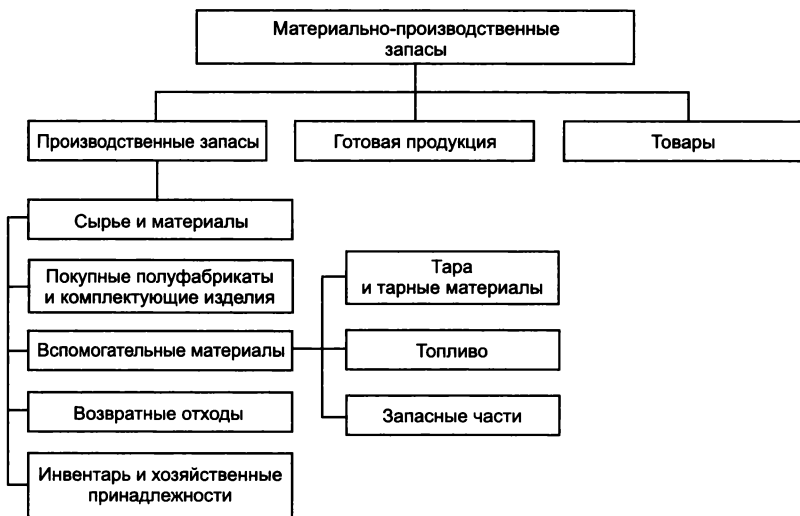


Рис. 5.1. Классификация материально-производственных запасов

К бухгалтерскому учету материально-производственных запасов предъявляются следующие основные требования:

- сплошное, непрерывное и полное отражение движения и наличия запасов;
- учет количества и оценка запасов;
- оперативность (своевременность) учета запасов;
- достоверность;
- соответствие синтетического учета данным аналитического учета на начало каждого месяца (по оборотам и остаткам);
- соответствие данных складского учета и оперативного учета движения запасов в подразделениях организации данным бухгалтерского учета.

Все операции по движению материально-производственных запасов должны оформляться первичными учетными документами.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности как минимум следующая информация:

- о способах оценки МПЗ по их группам (видам);
- о последствиях изменений способов оценки МПЗ;
- о стоимости МПЗ, переданных в залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

## 5.2. Оценка материально-производственных запасов

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Порядок формирования фактической себестоимости МПЗ при их постановке на учет зависит от каналов поступления материальных ценностей.

Под фактической себестоимостью МПЗ, **приобретенных за плату**, понимается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

К фактическим затратам на приобретение МПЗ относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;
- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов; затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации; затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором; начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если средства привлечены для приобретения этих запасов;
- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Перечень затрат является открытым, т. е. предусматривает возможность включения в фактическую себестоимость МПЗ отдельных расходов, непосредственно связанных с их приобретением. Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением МПЗ.

Фактическая себестоимость МПЗ при их изготовлении организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство материально-производственных запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости продукции.

Нормативными документами разрешено в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения материалов применять **учетные цены**.

В качестве учетных цен на материалы могут применяться:

- **договорные цены.** В этом случае другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных расходов;

- **фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года).** В этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов текущего месяца и их учетной ценой учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов;

- **планово-расчетные цены.** В этом случае отклонения договорных цен от планово-расчетных учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов. Они предназначены для использования внутри организации. Планово-расчетные цены разрабатываются и утверждаются организацией применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих материалов;

- **средняя цена группы.** В этом случае разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе транспортно-заготовительных расходов.

При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;

- по себестоимости первых по времени приобретения материалов (метод ФИФО).

Организация может использовать различные методы оценки материалов при их отпуске в производство для различных групп (видов) материалов, но по отдельному виду (группе) материалов в течение отчетного года может применяться только один из вышеуказанных методов оценки.

Применение какого-либо из перечисленных способов по группе (виду материалов) должно отражаться в учетной политике организации, исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

По *себестоимости каждой единицы* могут оцениваться материалы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни, радиоактивные вещества и т. п.).

При отпуске материалов по себестоимости каждой единицы могут применяться два варианта исчисления себестоимости единицы запаса:

- включая все расходы, связанные с приобретением запаса;
- включая только стоимость запаса по договорной цене (упрощенный вариант).

Применение упрощенного варианта допускается при отсутствии возможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других расходов, связанных с приобретением запасов, на их себестоимость.

В этом случае величина отклонения (разница между фактически-ми расходами по приобретению материала и его договорной ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов, исчисленной в договорных ценах.

Материалы могут оцениваться организацией по средней себестоимости, которая определяется по каждому виду (группе) материалов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) материалов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим материалам в данном месяце. Данный метод оценки является наиболее распространенным в практике работы организаций.

Применение способов средних оценок фактической себестоимости материалов, отпущенных в производство или списанных на иные цели, может осуществляться следующими вариантами:

- исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество, и стои-

мость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период);

- путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

Применение скользящей оценки должно быть экономически обосновано и обеспечено соответствующими средствами вычислительной техники.

Вариант исчисления средних оценок фактической себестоимости материалов должен раскрываться в учетной политике организации.

Оценка материалов методом **ФИФО** основана на допущении, что материалы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т. е. материалы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости материалов, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материалов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости продажи продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Рассмотрим данные способы оценки выбытия материалов на конкретном примере (табл. 5.1). Первый вариант расчета — **по себестоимости каждой единицы**:

$200 \times 120 + 100 \times 110 + 200 \times 115 + 50 \times 125 = 64\,250$  руб. — фактическая себестоимость израсходованных материалов;

$250 \times 125 = 31\,250$  руб. — стоимость остатка материалов, находящихся в запасе.

Второй вариант расчета — **по средней стоимости**:

сначала определяем среднюю стоимость единицы материала:

$(200 \times 120 + 100 \times 110 + 200 \times 115 + 300 \times 125) : (200 + 100 + 200 + 300) = 119,37$  руб.

Фактическая себестоимость израсходованных материалов:

$119,37 \times 550 = 65\,653,50$  руб.

Стоимость остатка материалов, находящихся в запасе:

$24\,000 + 71\,500 - 65\,653,50 = 29\,846,50$  руб.

Третий вариант расчета — **по методу ФИФО**.

Таблица 5.1. Исходные данные о движении материалов за отчетный месяц

Показатели	Количество, шт.	Цена единицы, руб.	Сумма, руб.
1. Остаток материалов на начало месяца	200	120	24 000
2. Поступление материалов за месяц:			
первая партия	100	110	11 000
вторая партия	200	115	23 000
третья партия	300	125	37 500
Всего поступило	600	х	71 500
3. Отпущено материалов	550	—	?
4. Остаток материалов на конец месяца	250	—	?

Фактическая себестоимость израсходованных материалов по методу ФИФО определяется путем суммирования стоимости материалов, отпускаемых в производство. При этом принимается, что материалы списываются в той же последовательности, в какой они были приобретены:

$200 \times 120 + 100 \times 110 + 200 \times 115 + 50 \times 125 = 64\,250$  руб. — фактическая себестоимость израсходованных материалов.

Остаток определяется как разность между стоимостью имевшихся в наличии и поступивших в течение отчетного месяца материалов и стоимостью израсходованных материалов или путем умножения количества оставшихся материалов на цену последнего приобретения:

$24\,000 + 71\,500 - 64\,250 = 31\,250$  руб. или  $250 \times 125 = 31\,250$  руб.

В практической деятельности организации целесообразность применения того или иного метода оценки материалов при их отпуске в производство зависит от следующих факторов: видов и объемов поступающих материалов, периодичности их поступления, характера производственного процесса, влияния внешних факторов на изменения цены приобретенных материалов, степени использованных групп материалов при формировании себестоимости вырабатываемой продукции.

Фактическая себестоимость МПЗ, внесенных в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками), если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Фактическая себестоимость МПЗ, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), а также остающихся от выбытия основных средств и иного имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактическая себестоимость МПЗ, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией в обмен на другое имущество, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Транспортные и другие расходы, связанные с обменом, присоединяются к стоимости полученных запасов непосредственно или предварительно зачисляются в состав транспортно-заготовительных расходов, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

В фактическую себестоимость МПЗ независимо от способов их поступления включаются также фактические затраты организации на их доставку и приведение в состояние, пригодное для использования.

Организация, осуществляющая торговую деятельность, может затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу.

Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по *стоимости их приобретения*. Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по *продажной стоимости* с отдельным учетом наценок (скидок).

*МПЗ, не принадлежащие данной организации*, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником. При отсутствии цены на указанные запасы в договоре или цены, согласованной с собственником, они могут учитываться по условной оценке.

*МПЗ, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные покупателю под залог*, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

**Фактическая себестоимость МПЗ**, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

МПЗ, стоимость которых выражена в иностранной валюте, при принятии к учету производится в рублях с учетом курса ЦБ РФ, действующему на дату принятия к учету данных МПЗ.

В бухгалтерской отчетности организации на конец отчетного года МПЗ отражаются по стоимости, определяемой исходя из используемых методов оценки запасов. МПЗ, по которым в течение отчетного года произошло снижение рыночной стоимости или они частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе по текущей рыночной стоимости. Данное снижение отражается в виде начисления резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Данный резерв формируется за счет финансовых результатов организации в размере разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости. Данный резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице МПЗ, принятой в бухгалтерском учете. Допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных материально-производственных запасов. Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам (видам) материально-производственных запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары и т. п.

Расчет текущей рыночной стоимости МПЗ производится организацией на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности. Организацией должно быть обеспечено подтверждение текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов.

Учет информации о резервах под отклонения стоимости МПЗ организуется на пассивном счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается в учете по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и дебету счета 91 «Прочие расходы». В начале периода, следующего за периодом, в котором произведена эта запись, зарезервированная сумма восстанавливается:



в учете делается запись по дебету счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредиту счета 91 «Прочие доходы».

Аналитический учет по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» ведется по каждому резерву.

### **5.3. Документальное оформление движения материалов**

Процесс движения материалов состоит из трех основных стадий: стадии поступления материалов в организацию, стадии расходования материалов в организации, стадии выбытия материалов из организации.

На первой стадии производится принятие материалов к учету на основании первичных учетных документов и их стоимостная оценка.

Материалы поступают в организацию путем:

- приобретения материалов за плату;
- изготовления материалов самой организацией;
- поступления материалов в счет вклада в уставный капитал;
- безвозмездного получения материалов;
- поступления материалов в обмен на другое имущество;
- поступления материалов в результате ликвидации основных

средств и иного имущества.

На второй стадии происходит расходование материалов — их отпуск на производство продукции, исправление брака, обслуживание производства для управленческих нужд организации.

На третьей стадии осуществляется учет материалов, выбывающих из организации вследствие различных причин:

- списания материалов (морально устаревших; пришедших в негодность по истечении сроков хранения; при выявлении недостач, хищений, порчи, в том числе вследствие аварий, пожаров, стихийных бедствий и иных чрезвычайных обстоятельств);
- продажи (реализации) материалов;
- передачи материалов в счет вклада в уставный капитал других организаций;
- безвозмездной передачи материалов другим организациям и лицам;

- передачи материалов в обмен на другое имущество;
- передачи материалов в счет вклада по договору простого товарищества (совместной деятельности).

При учете материалов на всех стадиях их движения следует руководствоваться Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 г. № 119 н.

Для оформления и учета хозяйственных операций по движению материалов установлены следующие унифицированные формы первичной учетной документации, представленные в табл. 5.2.

**Таблица 5.2. Первичные документы по движению материалов**

№ формы	Наименование формы
М-2	Доверенность
М-2а	Доверенность
М-4	Приходный ордер
М-7	Акт о приемке материалов
М-8	Лимитно-заборная карта
М-11	Требование-накладная
М-15	Накладная на отпуск материалов на сторону
М-17	Карточка учета материалов
М-35	Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений

Поступающие в организацию материалы (приобретенные за плату или по договору мены, полученные безвозмездно или в качестве вклада в уставный капитал, изготовленные в самой организации, полученные в результате ликвидации основных средств и т. п.), как правило, направляются на склад организации. Отпуск их непосредственно на производство или на хозяйственные нужды, минуя склад, не рекомендуется.

На материалы, поступающие по договорам купли-продажи, другим аналогичным договорам, организация должна получать от поставщика (грузоотправителя) расчетные и сопроводительные документы.

Расчетные документы (платежные поручения, счета-фактуры и др.) на поступающие материалы с приложенными к ним сопроводительными документами (спецификации, сертификаты, качественные удостоверения и др.) передаются соответствующему подразделению организации (отделу материально-технического снабжения, складу) как основание для приемки и принятия к бухгалтерскому учету материалов.

При приемке материалов необходимо:

- зарегистрировать документы в журнале учета поступающих грузов;
- проверить соответствие данных этих документов договорам поставки — по ассортименту, ценам и количеству материалов, способу и срокам отгрузки и другим условиям поставки, предусмотренным договором;
- проверить правильность расчетов в расчетных документах;
- оплатить расчетные документы полностью или частично или мотивированно отказаться от оплаты;
- определить фактические размеры ответственности в случае нарушения условий договора;
- передать документы в подразделения организации (бухгалтерию, финансовый отдел и т. п.) в сроки, предусмотренные правилами документооборота в организации. Для получения материалов со склада поставщика или от организации уполномоченному лицу выдаются соответствующие документы и доверенность на получение материалов.

Оформление доверенностей производится в порядке, установленном действующим законодательством *по формам № М-2 или № М-2а*. Форму № М-2а применяют организации, у которых получение материалов по доверенности носит массовый характер.

Доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это учредительными документами, с приложением печати организации. Доверенность в одном экземпляре оформляет бухгалтерия организации и выдает под расписку получателю. Выдачу доверенностей регистрируют в заранее пронумерованном и прошнурованном журнале учета выданных доверенностей. Выдача доверенностей лицам, не работающим в организации, не допускается. Доверенность должна быть полностью заполнена, содержать дату ее совершения и образец подписи

лица, на имя которого выписана. Доверенность выдается обычно сроком на 15 дней.

При приемке материалы подвергаются тщательной проверке на соответствие ассортименту, количеству и качеству. Порядок и сроки приемки материалов по количеству и качеству устанавливаются специальными нормативными документами.

Приемка и оприходование поступающих материалов и тары (под материалы) оформляется соответствующими складами, как правило, путем составления *приходных ордеров формы № М-4* при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству). Приходный ордер формы № М-4 в одном экземпляре составляет материально ответственное лицо в день поступления материалов на склад. Приходный ордер должен выписываться на фактически принятое количество материалов.

Вместо приходного ордера приемка и оприходование материалов может оформляться проставлением на документе поставщика (счет, накладная) штампа, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере. В этом случае заполняются реквизиты указанного штампа и ставится очередной номер приходного ордера. Такой штамп приравнивается к приходному ордеру.

При перевозке грузов автотранспортом приемка поступающих материалов осуществляется на основе *товарно-транспортной накладной*, получаемой от грузоотправителя (при отсутствии расхождений между накладной и фактическими данными).

В случае несоответствия поступивших материалов ассортименту, количеству и качеству, указанным в документах поставщика, приемку осуществляет приемочная комиссия, которая оформляет акт *о приемке материалов формы № М-7* в двух экземплярах с обязательным участием материально ответственного лица и представителя отправителя (поставщика) или представителя незаинтересованной организации.

Акт о приемке материалов служит основанием для предъявления претензий и исков к поставщику и/или транспортной организации.

После приемки материалов акты с приложением документов (транспортных накладных и т. д.) передают: один экземпляр — в бухгалтерию организации для учета движения материалов, другой — отделу снабжения — или бухгалтерии для направления претензионного письма поставщику. В случае составления приемного акта формы № М-7 приходный ордер (форма № М-4) не оформляется.

Материалы должны приходоваться в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, в штуках). По этим же единицам измерения устанавливается учетная цена.

Если в расчетных и сопроводительных документах поставщика указана более крупная (или более мелкая) единица измерения, чем принято в организации, то материалы приходятся в той единице измерения, которая принята в организации.

Поступившие материалы должны быть своевременно оприходованы. Приемные акты и приходные ордера должны, как правило, составляться в день поступления соответствующих материалов на склад.

Материалы, приобретенные через подотчетное лицо, подлежат сдаче на склад. Оприходование материалов производится в общеустановленном порядке на основании оправдательных документов, подтверждающих покупку (счета и чеки магазинов, квитанция к приходному кассовому ордеру при покупке у другой организации за наличный расчет), которые прилагаются к авансовому отчету подотчетного лица.

Сдача подразделениями на склад материалов оформляется накладными на внутреннее перемещение материалов в случаях, когда:

- продукция, изготовленная подразделениями организации, используется для внутреннего потребления в организации или для дальнейшей переработки;
- осуществляется возврат подразделениями организации на склад или в цеховую кладовую;
- производится сдача отходов, образующихся в процессе производства продукции, а также сдача брака;
- осуществляется сдача материалов, полученных от ликвидации (разборки) основных средств.

Для принятия к учету материалов, оставшихся от ликвидации основных средств и иного имущества, используется **акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35)**.

Материалы, полученные от других организаций (в том числе безвозмездно), изготовленные в организации, также подлежат принятию на соответствующие склады организации.

Отражение в бухгалтерском учете стоимости поступивших материалов будет различным в зависимости от источников поступления и условий их получения. В первичных учетных документах, отражающих поступление материалов, должны содержаться данные об их ко-

личестве и стоимости. Если документ не содержит сведений, необходимых для достоверного учета поступивших материалов, не отвечает требованиям, предъявляемым к первичным учетным документам, то у бухгалтера нет достаточных оснований для принятия данных материалов к учету.

*Под отпуском материалов на производство* понимается их выдача со склада (из кладовой) непосредственно для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также отпуск материалов для управленческих нужд организации. Материалы отпускаются с центральных складов организации в зависимости от структуры организации на склады подразделений или непосредственно в подразделения организации в соответствии с установленными нормами и объемами производственной программы (заданиями). Отпуск материалов сверх норм производится в порядке, установленном в данной организации. При отпуске материалы должны измеряться в соответствующих единицах измерений.

Отпуск материалов со складов организации осуществляется только выделенным для их получения работникам подразделений организации. Отпуск материалов со складов организации на производство осуществляется на основе предварительно установленных лимитов. Лимиты отпуска материалов на производство устанавливаются отделом снабжения или другими подразделениями по решению руководителя организации.

Первичными учетными документами по отпуску материалов со склада организации в подразделения организации являются *лимитно-заборная карта (форма № М-8), требование-накладная (форма № М-11) и накладная (форма № М-15)*.

Лимитно-заборная карта предназначена для отпуска материалов, систематически потребляемых для изготовления продукции, а также для контроля за соблюдением лимитов.

Лимитно-заборная карта выписывается в двух экземплярах на одно наименование материала (номенклатурный номер) сроком на один месяц.

Лимит отпуска можно указать и в самой карточке. Представитель структурного подразделения при получении материалов расписывается непосредственно в карточках складского учета материалов, а в лимитно-заборной карте расписывается кладовщик.

При этой системе отпуска материалов со склада карточка складского учета является регистром аналитического учета и одновременно выполняет функции первичного учетного документа.

Накладная на внутреннее перемещение материалов, как правило, выписывается в трех экземплярах, из которых один экземпляр остается в подразделении, списывающем материалы, второй экземпляр передается подразделению, принимающему материалы, третий экземпляр передается в бухгалтерскую службу организации. Накладные на внутреннее перемещение материалов подписываются руководителями передающего и принимающего подразделений организации.

Для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами применяется требование-накладная (форма № М-11). Накладную в двух экземплярах составляет материально ответственное лицо структурного подразделения, сдающего материальные ценности. Один экземпляр служит основанием для списания ценностей, а второй — основанием для оприходования ценностей.

Для учета отпуска материалов хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям является накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15). Накладную выписывает работник структурного подразделения в двух экземплярах на основании договоров (контрактов), нарядов и других соответствующих документов и предъявлении получателем доверенности на получение ценностей, заполненной в установленном порядке. Первый экземпляр передают складу как основание для отпуска материалов, второй — получателю материалов.

Отходы, образующиеся в подразделениях организации, собираются в установленном порядке и сдаются на склады по сдаточным накладным с указанием их наименования и количества.

Выбытие материалов в результате их продажи оформляется соответствующим подразделением организации, осуществляющим снабженческо-сбытовые функции, либо должностным лицом, выполняющим аналогичные функции, путем выписки *накладной на отпуск материалов на сторону* (форма № М-15) на основании договоров или других документов и разрешения руководителя организации.

При перевозке грузов автотранспортом оформляется товарно-транспортная накладная.

Списанные материалы, использование которых возможно в хозяйственных целях (материалы с пониженными качественными характеристиками) или подлежащие сдаче в виде отходов (лом, ветошь и т. п.), приходяются на склад (в кладовую) организации на основании акта на списание и накладной на внутреннее перемещение мате-

риальных ценностей. Списание материалов, передаваемых по договору дарения или безвозмездно, осуществляется на основании первичных документов на отпуск материалов (товарно-транспортных накладных, заявлений на отпуск материалов на сторону, приказов на отпуск и др.).

Все первичные учетные документы по движению материалов на складах организации должны сдаваться в бухгалтерскую службу в установленные организацией сроки.

Полученные со складов первичные документы подвергаются в бухгалтерии контролю по существу и законности совершенных операций, а также правильности их оформления. В случаях обнаружения операций, не соответствующих законодательству РФ и правилам бухгалтерского учета, работник бухгалтерии, осуществляющий учет материалов, сообщает об этом главному бухгалтеру.

После проверки первичные документы таксируются, т. е. определяется сумма (денежная оценка) операций путем умножения количества материалов на учетную цену.

В настоящее время применяются различные варианты учета материалов в бухгалтерской службе.

Так, аналитический учет материалов (количественный и суммовой учет) может вестись на основе использования *оборотных ведомостей* или *сальдовым методом*.

Аналитический учет ведется в разрезе каждого склада, подразделения по местам хранения материалов, а внутри них — в разрезе каждого наименования (номенклатурного номера), групп материалов, субсчетов и синтетических счетов бухгалтерского учета.

Как правило, применяются два варианта учета материалов с использованием *оборотных ведомостей*:

1) в бухгалтерской службе ведутся карточки количественно-суммового учета материалов, которые открываются на каждое наименование (номенклатурный номер) материалов. В карточках бухгалтер отражает движение материалов (приход, расход) на основании первичных учетных документов (приходных, расходных, на внутренние перемещения), сдаваемых в бухгалтерскую службу складами и подразделениями.

Таким образом, в бухгалтерской службе дублируется складской учет с той лишь разницей, что в бухгалтерской службе ведется количественно-суммовой учет, а на складах и в подразделениях — только количественный учет.



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

Используя данные этих карточек, бухгалтерская служба ежемесячно составляет оборотные ведомости материалов отдельно по каждому складу и подразделению.

На основе указанных оборотных ведомостей составляется сводная оборотная ведомость, в которую переносятся итоги оборотных ведомостей складов и подразделений по группам, субсчетам, синтетическим счетам, по складам и подразделениям в целом.

Сводные оборотные ведомости сверяются с данными синтетического учета материалов.

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

2) карточки аналитического учета бухгалтерской службой не ведутся. Все приходные и расходные документы группируются по номенклатурным номерам, по ним подсчитываются итоговые данные за месяц по приходу и отдельно по расходу, которые записываются в оборотную ведомость.

Более целесообразным в практике учета материалов считается использование сальдового метода.

*Сальдовый метод* учета материалов заключается в том, что в бухгалтерии организации не ведется количественный и суммовой учет движения (прихода и расхода) материалов в разрезе их номенклатуры и не составляются оборотные ведомости по номенклатуре материалов. Учет движения материалов ведется в разрезе групп, субсчетов и синтетических счетов материалов бухгалтерской службой только в денежном выражении, исходя из учетных цен. Отдельно учитываются движение (образование и распределение) и остатки транспортно-заготовительных расходов.

Материально ответственные лица складов и подразделений ведут качественный учет материалов в карточках или книгах складского учета, а в некоторых случаях и суммовой учет. Сотрудник, ведущий бухгалтерский учет материалов по данному складу (подразделению), принимает первичные учетные документы от материально ответственных лиц, проверяет их, сверяет с документами каждую запись в карточках (книгах) складского учета, подтверждает это своей подписью непосредственно на карточках. Одновременно проверяется правильность выведения остатков, количественные остатки материалов

на первое число каждого месяца на основании выверенных карточек (книг) складского учета по каждому номенклатурному номеру переносятся в сальдовую ведомость сотрудником бухгалтерской службы или заведующим складом.

Аналитический учет материалов на складах организации осуществляется по каждому сорту, виду и размеру, в соответствии с порядком хранения материалов, вызываемым как условиями производственного потребления материалов, так и требованиями организации складского хозяйства.

Количественный учет движения материалов на складах ведется непосредственно материально ответственными лицами (заведующими складами, кладовщиками и др.).

Учет материалов, находящихся на хранении на складах (на складах организации и подразделений), ведется на карточках складского учета.

На складах ведется количественный *сортový* учет материалов в установленных единицах измерения, с указанием цены и количества.

Карточки складского учета регистрируются бухгалтерской службой организации в специальном реестре (книге), а при механизированной обработке — на соответствующем машинном носителе. При регистрации на карточке ставится номер карточки и виза работника бухгалтерской службы.

Карточки выдаются заведующему складом под расписку в реестре.

В полученных карточках складского учета заведующий складом (кладовщик) заполняет реквизиты, характеризующие места хранения материальных ценностей (стеллаж, полка, ячейка и т. п.).

Учетные цены материалов, хранящихся на складах (в кладовых) организации и подразделений, проставляются на карточках складского учета организации. В случаях изменения учетных цен на карточках делаются дополнительные записи об этом, т. е. указывается новая цена и дата ее применения.

Если в бухгалтерской службе учет материалов ведется по сальдовому методу, карточки заполняются по форме оборотной ведомости, с указанием по каждой операции по приходу и расходу цены, количества и суммы, остатки выводятся соответственно по количеству и сумме. Учет движения материалов (приход, расход, остаток) на складе ведется непосредственно материально ответственным лицом.

В карточках указываются дата совершения операции, наименование и номер документа и краткое содержание операции (от кого получено, кому отпущено, для какой цели).

В карточках каждая операция, отраженная в том или ином первичном документе, записывается отдельно. При совершении в один день нескольких одинаковых (однородных) операций (по нескольким документам) может быть сделана одна запись с отражением общего количества по этим документам. В этом случае в содержании такой записи перечисляют номера всех таких документов или составляется их реестр.

Записи в карточках складского учета делаются в день совершения операций, и ежедневно выводятся остатки (при наличии операций).

Разноска из лимитно-заборных карт в карточки складского учета данных об отпуске материалов может производиться по мере закрытия карт, но не позднее последнего числа месяца.

В конце месяца в карточках выводятся итоги оборотов по приходу, расходу и остаток.

При ведении бухгалтерией сальдового метода учета материалов работник бухгалтерской службы сверяет все записи в карточках складского учета с первичными документами и подтверждает своей подписью правильность выведения остатков в карточках.

Периодически в сроки, установленные графиком документооборота, заведующие складами обязаны сдавать, а работники бухгалтерской службы принимать от них все первичные учетные документы.

Прием-сдача первичных учетных документов оформляется составлением реестра, в котором работник бухгалтерии расписывается в получении документов.

На складах (в кладовых) вместо карточек складского учета допускается ведение учета в книгах складского учета.

В книгах складского учета на каждый номенклатурный номер открывается лицевой счет. Лицевые счета нумеруются в том же порядке, что и карточки. Для каждого лицевого счета выделяется страница (лист) или необходимое количество листов. Книги складского учета должны быть пронумерованы и прошнурованы, количество листов в книге заверяется подписью главного бухгалтера.

При небольшой номенклатуре материалов и небольших оборотах разрешается на всех или на отдельных складах (в кладовых) организации вместо карточек (книг) складского учета вести месячные материальные отчеты.

В месячном материальном отчете отражаются данные, которые имеются в карточках складского учета, остаток материалов на начало месяца, приход и расход за месяц и остаток на конец месяца.

В месячных материальных отчетах обычно отражают материалы, по которым имелось движение (приход или расход) в данном месяце. В этом случае на начало каждого квартала составляется сальдовая ведомость по всей номенклатуре материалов данного склада (кладовой).

В материальных отчетах указывается также сумма по приходу, расходу и остаткам материалов. Сумма может заполняться бухгалтерской службой организации или заведующим складом (кладовщиком).

Материальные отчеты с приложением всех первичных документов представляются в бухгалтерскую службу организации в установленные организацией сроки. Перечень складов (кладовых), на которых составляются месячные материальные отчеты, форма отчета, порядок его составления, представления и проверки определяются решением руководителя организации по представлению главного бухгалтера.

## 5.4. Учет поступления материалов

Организация учета материалов закрепляется в учетной политике организации, согласно которой их учет может осуществляться по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или по учетным ценам.

Если организация является небольшой и нерегулярно осуществляет приобретение материалов, то более целесообразно применять способ учета материалов непосредственно по фактической себестоимости их приобретения.

Для синтетического учета наличия и движения материалов при их учете по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) используется счет 10 «Материалы».

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты субсчета:

10-1 «Сырье и материалы»;

10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;

10-3 «Топливо»;

10-4 «Тара и тарные материалы»;

10-5 «Запасные части»;

10-6 «Прочие материалы»;

10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;

10-8 «Строительные материалы»;

10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» и др.

На субсчете 10-1 «Сырье и материалы» учитывается наличие и движение:

- сырья и основных материалов, входящих в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являющихся необходимыми компонентами при ее изготовлении;
- вспомогательных материалов, которые участвуют в производстве продукции или потребляются для хозяйственных нужд, технических целей, содействия производственному процессу;
- сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки, и т. п.

На субсчете 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» учитывается наличие и движение покупных полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий, приобретаемых для комплектования выпускаемой продукции.

На субсчете 10-3 «Топливо» учитывается наличие и движение нефтепродуктов (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин и др.) и смазочных материалов, предназначенных для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления.

На субсчете 10-4 «Тара и тарные материалы» учитывается наличие и движение всех видов тары (кроме используемой как хозяйственный инвентарь), а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта.

На субсчете 10-5 «Запасные части» учитывается наличие и движение приобретенных или изготовленных для нужд основной деятельности запасных частей, предназначенных для производства ремонтов, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств.

На субсчете 10-6 «Прочие материалы» учитывается наличие и движение отходов производства (обрубки, обрезки, стружка и т. п.); неисправимого брака; материальных ценностей, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в данной организации (металлолом, утильсырье).

На субсчете 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» учитывается движение материалов, переданных в переработку на сторону, стоимость которых в последующем включается в затраты

на производство полученных из них изделий. Затраты по переработке материалов, оплаченные сторонним организациям и лицам, относятся непосредственно в дебет счетов, на которых учитываются изделия, полученные из переработки.

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

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

Принятие материалов к бухгалтерскому учету отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т. п. Применение этого или корреспондирующего счета зависит от того, откуда поступили те или иные материалы, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию. При этом материалы принимаются к бухгалтерскому учету независимо от того, когда они поступили — до или после получения расчетных документов поставщика.

Стоимость материалов, оставшихся на конец месяца в пути или не вывезенных со складов поставщиков, в конце месяца отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (без оприходования этих ценностей на склад).

Аналитический учет по счету 10 «Материалы» ведется по местам хранения материалов и отдельным их наименованиям (видам, сортам, размерам и т. д.).

В случае, когда затраты по приобретению материалов являются регулярными на протяжении длительного периода времени или материалы приобретаются по импортным контрактам, когда фактическая себестоимость материалов складывается из нескольких видов периодически осуществляемых затрат, целесообразно применять учетные цены, позволяющие учитывать все факторы, оказывающие влияние

на формирование фактической себестоимости приобретаемых материалов.

При использовании учетных цен поступление материалов отражается с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В данном случае, на основании поступивших в организацию расчетных документов поставщиков, делается запись по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т. п.

Оприходование материалов, фактически поступивших в организацию, отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Разница между стоимостью материалов по учетным ценам и фактической себестоимостью приобретения материалов отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Накопленные на этом счете разницы в стоимости материалов, начисленной в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах, списываются (сторнируются — при отрицательной разнице) в дебет счетов учета затрат на производство.

Организации, применяющие в учете счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», остаток по этому счету отдельно в активе баланса не показывают, а присоединяют его без корреспонденции на счетах бухгалтерского учета к стоимости материалов с отражением по статье «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности (10, 16)» бухгалтерского баланса.

При поступлении материалов в организацию важную роль играет учет **транспортно-заготовительных расходов**.

Транспортно-заготовительные расходы (далее — ТЗР) организации принимаются к учету путем:

- отнесения ТЗР на отдельный счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» согласно расчетным документам поставщика;
- отнесения ТЗР на отдельный открываемый субсчет к счету 10 «Материалы»;

- непосредственного (прямого) включения ТЗР в фактическую себестоимость материала (присоединение к договорной цене материала, присоединение к денежной оценке вклада в уставный капитал, внесенный в форме материалов, присоединение к рыночной стоимости безвозмездно полученных материалов и др.).

Непосредственное (прямое) включение ТЗР в фактическую себестоимость материала целесообразно в организациях с небольшой номенклатурой материалов, а также в случаях существенной значимости отдельных видов и групп материалов.

Конкретный вариант учета ТЗР устанавливается организацией самостоятельно и отражается в учетной политике.

Транспортно-заготовительные расходы или отклонения в стоимости материалов, относящиеся к материалам, отпущенным в производство, на нужды управления и на иные цели, подлежат ежемесячному списанию со счета бухгалтерского учета, на которых отражен расход соответствующих материалов (на счета производства, обслуживающих производств и хозяйств и др.).

Списание отклонений в стоимости материалов или ТЗР по отдельным видам или группам материалов производится пропорционально учетной стоимости материалов, исходя из отношения суммы остатка величины отклонения или ТЗР на начало месяца (отчетного периода) и текущих отклонений или ТЗР за месяц (отчетный период) к сумме остатка материалов на начало месяца (отчетного периода) и поступивших материалов в течение месяца (отчетного периода) по учетной стоимости.

Полученное в результате значение, умноженное на 100, дает процент, который следует использовать при списании отклонения или ТЗР на увеличение (удорожание) учетной стоимости израсходованных материалов.

Материалы, принятые организацией на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Давальческие материалы учитываются на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку».

Аналитический учет давальческих материалов ведется по заказчикам, наименованиям, количеству и стоимости, а также по местам хранения и переработки (выполнения работ, изготовления продукции).

Организация, передавшая свои материалы другой организации для переработки как давальческие, стоимость таких материалов с ба-



ланса не списывает, а продолжает учитывать на отдельном субсчете 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону».

Рассмотрим операции по поступлению материалов, приобретенных за плату у поставщика, без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». В этом случае материалы принимаются к учету по фактической себестоимости, что отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

**Пример.** Организация приобрела за плату у организации-поставщика материалы на сумму 35 400 руб., в том числе НДС — 18 % — 5400 руб. Затраты по доставке материалов на склад организации составили 2360 руб., в том числе НДС 18 % — 360 руб. Материалы предназначены для использования в производстве. Все первичные учетные и расчетные документы оформлены правильно, и в них выделена отдельной строкой сумма НДС. Погашена задолженность перед поставщиком по поступившим материалам.

Бухгалтерские записи в данном случае будут иметь следующий вид:

Дебет 10-1 «Сырье и материалы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»  
— 30 000 руб. — отражена стоимость материалов без НДС;

Дебет 19-3 «НДС по приобретенным МПЗ»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»  
— 5400 руб. — отражается сумма НДС по приобретенным материалам;

Дебет 10-1 «Сырье и материалы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 2000 руб. — отражена стоимость услуг по доставке материалов без НДС;

Дебет 19-5 «НДС по услугам»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 360 руб. — отражается сумма НДС по услугам по доставке материалов;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 35 400 руб. — отражается оплата поставщику за поставленные материалы;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 2360 руб. — отражается оплата транспортных услуг по доставке материалов;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям»

— 5760 руб. — предъявлены к вычету суммы НДС по материалам и транспортным услугам;

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 10-1 «Сырье и материалы»

— 32 000 руб. — отражено списание материалов в производство.

Сумма НДС должна быть выделена отдельной строкой в счетах-фактурах, получаемых от поставщиков. Вычеты сумм НДС производятся в полном объеме после оплаты и принятия на учет этих материалов и при условии, что они предназначены для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения.

Теперь рассмотрим операции, отражающие поступление приобретенных за плату материалов, с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Поступление материалов отражается записью по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

**Пример.** В данном случае при соблюдении условий примера 5.1 операции по приобретению материалов и принятию их на учет оформляются следующими проводками.

Бухгалтерские записи в данном случае будут иметь следующий вид:

Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 30 000 руб. — отражена стоимость материалов без НДС;

Дебет 19-3 «НДС по приобретенным МПЗ»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 5400 руб. — отражается сумма НДС по приобретенным материалам;

Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 2000 руб. — отражена стоимость услуг по доставке материалов без НДС;

Дебет 19-5 «НДС по услугам»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 360 руб. — отражается сумма НДС по услугам по доставке материалов;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 35 400 руб. — отражается оплата поставщику за поставленные материалы;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 2360 руб. — отражается оплата транспортных услуг по доставке материалов;

Дебет 10-1 «Сырье и материалы»

Кредит 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

— 32 000 руб. — материалы оприходованы по учетным ценам;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям»

— 5760 руб. — предъявлены к вычету суммы НДС по материалам и транспортным услугам;

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 10-1 «Сырье и материалы»

— 32 000 руб. — отражено списание материалов в производство.

При несовпадении фактической стоимости материалов и их учетной цены образовавшиеся на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» отклонения списываются следующим образом:

Дебет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

Кредит 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

— отражается сумма отклонений фактической себестоимости приобретения материалов от их учетной цены (стоимость материалов по учетным ценам ниже их фактической себестоимости);

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

— списана в производство сумма выявленных отклонений

или

Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

— отражена сумма отклонений фактической себестоимости приобретения материалов от учетной цены (стоимость материалов по учетным ценам выше их фактической себестоимости);

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

— сторнирована сумма выявленных отклонений.

**Фактическая себестоимость материалов при их изготовлении силами организации** определяется исходя из фактических затрат, связанных с их производством.

Учет и формирование фактических затрат на производство материалов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции. То есть себестоимость изготовления материалов самой организацией определяется точно так же, как и себестоимость изготавливаемой этой организацией продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг), и включает в себя не только прямые, но и косвенные расходы (стоимость исходных материалов, заработная плата рабочих и прочие прямые затраты, а также накладные расходы — общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

Для учета затрат на создание материалов и формирования их фактической себестоимости используются счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др. Применение того или иного корреспондирующего счета зависит от того, из какого производства поступают изготовленные материалы.

При принятии изготовленных материалов к бухгалтерскому учету фактические расходы, учтенные на счетах 20, 23 и др., относятся на дебет счета 10 «Материалы». Суммы НДС по израсходованным материалам, выполненным работам и оказанным услугам, стоимость которых списывается на изготовление материалов, подлежат вычету в обычном порядке.

**Фактическая себестоимость материалов, внесенных в счет вклада в уставный капитал** организации, должна отражаться в бухгалтерском учете по дебету счетов учета материалов (счет 10 «Материалы») в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал).

Стоимость материалов, полученных в счет вклада в уставный капитал организации, не подлежит обложению налогом на прибыль и налогом на добавленную стоимость.

Фактическая себестоимость материалов, полученных организацией по **договору дарения или безвозмездно**, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов.

Безвозмездно полученные материалы учитываются по кредиту субсчета 98-2 «Безвозмездные поступления» счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 10 «Материалы».

Суммы по безвозмездно полученным материалам, учтенные на счете 98-2 «Безвозмездные поступления», списываются в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы») по мере списания материалов на счета учета затрат на производство, продажу)).

Активы (в том числе материалы), полученные организацией безвозмездно, относятся к внереализационным доходам и подлежат обложению налогом на прибыль.

Кроме того, передача права собственности на материалы на безвозмездной основе признается их реализацией и подлежит обложению налогом на добавленную стоимость.

При безвозмездной передаче материалов плательщиком НДС является сторона, их передающая, которая должна заплатить в бюджет НДС со стоимости материалов, определяемой по рыночным ценам. Для этого передающая сторона должна составить счет-фактуру установленной формы. Счет-фактура при безвозмездной передаче объекта материалов должен быть выписан на их рыночную стоимость.

Организация — получатель материалов не возмещает из бюджета указанную в счете-фактуре сумму НДС, а учитывает этот НДС в стоимости безвозмездно полученных материалов.

Несмотря на то что стоимость безвозмездно полученных материалов не отражается в момент их получения через счет по учету внереализационных доходов, организация должна увеличить размер налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на всю рыночную стоимость безвозмездно полученных материалов.

Иными словами, для налогового учета стоимость безвозмездно полученного имущества подлежит учету полностью в составе внереа-

лизационных доходов в том периоде, в котором оно фактически было получено организацией, а не по мере списания на счета учета затрат на производство. Кроме того, для целей налогового учета полученные материалы включаются в состав внереализационных доходов по рыночной стоимости, но *не ниже затрат на производство* (приобретение) аналогичных материалов.

Материалы, остающиеся в результате ликвидации основных средств и иного имущества и пригодные к дальнейшему использованию, должны приниматься к учету по рыночной стоимости на дату списания имущества, и соответствующая сумма должна относиться на финансовые результаты. В бухгалтерском учете материалы, полученные при списании объектов основных средств, отражаются по дебету счета учета материалов (субсчет 10-1 «Сырье и материалы») в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»). Материалы, полученные от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части (в данной организации металлолом, утильсырье), отражаются по дебету субсчета 10-6 «Прочие материалы».

Материалы, остающиеся в результате ликвидации основных средств и иного имущества, считаются доходом организации, и их рыночная стоимость подлежит обложению налогом на прибыль.

**Недостачи и порча материалов**, выявленные при их приемке, учитываются в следующем порядке:

1) сумма недостач и порчи материалов в *пределах норм* естественной убыли определяется путем умножения количества недостающих испорченных материалов на договорную (продажную) цену поставщика. Другие суммы, в том числе транспортные расходы и НДС, относящиеся к ним, не учитываются.

Когда покупателем при приемке материалов, поступивших от поставщиков, выявляется недостача или порча, то сумму недостачи в пределах предусмотренных в договоре величин покупатель относит при оприходовании материалов в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), они приходятся по ценам возможной реализации. Одновременно на эту сумму уменьшается сумма потерь от их порчи;

2) недостачи и порча материалов сверх норм естественной убыли учитываются по фактической себестоимости.

В фактическую себестоимость включаются:

- стоимость недостающих и испорченных материалов, определяемая путем умножения их количества на договорную (продажную) цену поставщика (без НДС). Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), они приходятся по ценам возможной продажи, с уменьшением на эту сумму потерь от порчи материалов;

- сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащая оплате покупателем, в доле, относящейся к недостающим и испорченным материалам. Эта доля определяется путем умножения стоимости недостающих и испорченных материалов на процентное отношение транспортных расходов, сложившееся на момент списания, к общей стоимости материалов (по продажным ценам поставщика) по данной поставке (без НДС);

- сумма НДС, относящаяся к основной стоимости недостающих и испорченных материалов и к транспортным расходам, связанным с их приобретением.

Сумма недостачи и порчи материалов сверх предусмотренных в договоре величин, предъявленная в виде претензии поставщикам или транспортной организации, относится в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям») с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Аналогично учитываются претензии к поставщикам на суммы излишней оплаты, произведенные в связи с несоответствием цен, указанных в расчетных документах, к ценам, предусмотренным в договоре (завышения цен), арифметических ошибок, допущенных в расчетных документах поставщика, и по другим подобным причинам.

Аналитический учет по субсчету 76-2 «Расчеты по претензиям» ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям. Как правило, суммы, поступившие по ранее предъявленным претензиям, отражаются по кредиту субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета».

Если к моменту обнаружения недостачи, порчи, завышения цен, других ошибок в расчетных документах поставщика расчеты не были произведены, то оплата производится за вычетом стоимости недостающих и испорченных по вине поставщика материалов, другого за-

вышения сумм расчетного документа, о чем покупатель письменно сообщает поставщику. В этом случае неоплаченные суммы на счете учета расчетов по претензиям не отражаются.

Возможны случаи, когда отсутствуют основания для предъявления претензии и/или иска или суд отказал во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций. В этих случаях сумма, ранее отнесенная в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям»), списывается на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В последующем суммы недостач, учтенные на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», списываются в следующем порядке:

- недостача материалов и их порча списываются со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в пределах норм естественной убыли на счета учета затрат на производство и/или на расходы на продажу;

- сверх норм — за счет виновных лиц.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи материалов и их порчи списываются на финансовые результаты организации (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Фактический расход материалов при их отпуске на производство и иные хозяйственные цели отражается по кредиту счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) или другими соответствующими счетами.

В бухгалтерском учете операции по отпуску материалов на производство продукции и на другие хозяйственные цели отражаются проводками (табл. 5.3).

Отпуск материалов в производство осуществляется в пределах лимитов, разрабатываемых организацией с учетом особенностей технологического процесса и отраслевых норм расхода материалов.

Для правильного учета фактических затрат материалов в процессе производства продукции должен быть налажен надлежащий учет за расходованием материалов и соблюдением установленных норм.

На фактически израсходованные материалы подразделение — получатель материалов должно составлять акт расхода материалов.

Конкретный порядок составления акта расхода материалов, а также перечень подразделений, для которых он предусмотрен, устанавливается организацией.



Таблица 5.3. Бухгалтерские записи при отпуске материалов в производство

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списаны материалы на изготовление продукции основного производства	20	10
2	Списаны материалы на изготовление продукции вспомогательных производств	23	10
3	Списаны материалы на общепроизводственные нужды	25	10
4	Списаны материалы на общехозяйственные нужды	26	10
5	Списаны материалы, использованные при устранении брака в производстве	28	10
6	Списаны материалы на нужды обслуживающих производств и хозяйств	29	10
7	Списаны материалы на осуществление операций, связанных с реализацией продукции (например, с транспортировкой)	44	10

Для выявления отклонений от норм расхода материалов (экономия; перерасход) применяются следующие методы: метод документирования отклонений; метод учета партионного раскроя материалов; инвентарный метод.

Организацией могут разрабатываться и применяться другие методы выявления отклонений от норм, учитывающие особенности технологии производства продукции (работ, услуг).

Отклонения от норм расхода материалов *методом документирования* определяются на основании отдельных первичных документов, где отражается отпуск материалов сверх норм.

*Метод учета партионного раскроя* применяется для выявления отклонений от норм по каждой партии раскраиваемого материала.

Отклонения (экономия или перерасход) определяются путем сравнения фактического расхода материалов с установленными нормами расхода.

При *инвентарном методе* отклонения от норм выявляются по каждому виду и номенклатурному номеру материалов по отдельным участкам и по подразделению организации в целом. При этом методе

на начало и конец месяца (проверяемого периода) производится инвентаризация остатков не израсходованных в производстве материалов, находящихся на рабочих местах (участках, бригадах).

Фактический расход материалов определяется путем составления отчета о расходовании материалов за каждый месяц, в котором показываются:

- остатки материалов на начало и конец отчетного месяца;
- сколько получено и возвращено материалов за отчетный месяц;
- сколько фактически израсходовано материалов, количество произведенной продукции или объемы выполненных работ;
- расход материалов по нормам, экономия и перерасход.

## 5.5. Учет выбытия материалов

Основной задачей бухгалтерского учета материалов при их выбытии в результате продажи, списания, передачи безвозмездно и др. является достоверное определение результатов от продажи (реализации) и прочего выбытия материалов.

Первичными документами, подтверждающими *продажу материалов* и служащими основой для отражения в бухгалтерском учете, являются:

- накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15) с приложением договора купли-продажи;
- счет-фактура на проданные материалы;
- документы (счета и счета-фактуры), подтверждающие расходы, связанные с реализацией материалов;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате указанных выше расходов.

При продаже организацией материалов юридическим и физическим лицам цена их продажи определяется по соглашению сторон (продавца и покупателя). Материалы, как правило, должны продаваться по рыночным ценам, включающим в себя сумму налога на добавленную стоимость.

При продаже материалов организация учитывает по дебету счета учета расчетов в корреспонденции с кредитом счета учета продаж следующие суммы, подлежащие оплате покупателем:

- стоимость отгруженных материалов по договорным ценам;
- налог на добавленную стоимость.

При продаже материалов их стоимость списывается со счета 10 «Материалы» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

Финансовый результат от продажи материалов, выявленный на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») в кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет с выручки от продажи материалов, отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость») и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

Для целей налогового учета расходы, связанные с продажей материалов, учитываются, т. е. могут уменьшать налоговую базу при исчислении налога на прибыль.

**Пример.** Организация реализует материалы на сторону. Согласно счету-фактуре:

- стоимость материалов — 20 000 руб.;
- НДС 18 % — 3600 руб.

Итого к оплате: 23 600 руб.

Фактическая стоимость материалов, реализованных на сторону, составляет — 17 000 руб.

В бухгалтерском учете операции по продаже материалов на сторону отражаются следующими проводками:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 23 600 руб. — отражается продажная стоимость материалов;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— 3600 руб. — отражается сумма НДС, подлежащего уплате в бюджет;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 10-1 «Сырье и материалы»

— 17 000 руб. — списана фактическая стоимость реализованных материалов;

Дебет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

— 3000 руб. (23 600 – 3600 – 17 000) — отражается финансовый результат от реализации материалов.

**Фактическая себестоимость материалов, внесенных в счет вклада в уставный капитал** другой организации, определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Передача материалов в уставный капитал другой организации представляет собой финансовое вложение, рассчитанное на получение дохода.

Финансовые вложения организации отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений (в данном случае используется счет 10 «Материалы»).

Наличие и движение инвестиций в уставные капиталы других организаций осуществляется на субсчете 58-1 «Паи и акции» счета 58 «Финансовые вложения» по согласованной стоимости.

Выбытие материалов, переданных в уставный капитал другой организации, отражается с использованием счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с использованием субсчета «Расходы по приобретению финансовых вложений».

Сумма вклада в соответствии с денежной оценкой учредителей отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с использованием субсчета «Расходы по приобретению финансовых вложений». На дату фактической передачи материально-производственных запасов производится списание материалов с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 76, субсчет «Расходы по приобретению финансовых вложений» в оценке по балансовой (учетной) стоимости. Положительная (или отрицательная) разница между согласованной оценкой вклада и балансовой стоимостью материалов, выявленная на счете 91 «Прочие доходы и расходы», списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» и отражается записями по дебету (кредиту) счета 91-9 в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 99 «Прибыли и убытки».

**Пример.** В качестве вклада в уставный капитал переданы материалы по согласованной стоимости 15 000 руб. Первоначальная стоимость сырья и материалов составляет 13 000 руб. Бухгалтерские записи по оплате пая неденежными средствами представлены следующими записями:

Дебет 76, субсчет «Расчеты по взносам в уставный капитал»

Кредит 10-1 «Сырье и материалы»

— 13 000 руб. — отражается списание балансовой стоимости материально-производственных запасов;

Дебет 58-1 «Паи и акции»

Кредит 76, субсчет «Расходы по приобретению финансовых вложений»

— 15 000 руб. — на согласованную стоимость вклада в уставный капитал;

Дебет 76, субсчет «Расходы по приобретению финансовых вложений»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 2000 руб. (15 000 – 13 000) — отражается разница между согласованной и балансовой стоимостью приобретенного пая (согласованная стоимость выше балансовой стоимости).

Положительные и отрицательные разницы от передачи имущества в виде вклада в уставный капитал у инвестора, в соответствии со ст. 277 НКРФ, подлежат включению в расчет налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Для целей налогообложения расходы организации в виде вклада в уставный капитал другой организации не учитываются, т. е. они не могут уменьшать налоговую базу при исчислении налога на прибыль. В случае если денежная оценка материалов, согласованная учредителями, больше балансовой стоимости передаваемых материалов, то возникающая положительная разница подлежит обложению налогом на прибыль.

Передача имущества в уставный капитал других организаций не признается его реализацией. В этой связи вклады имуществом в уставный капитал не облагаются налогом на добавленную стоимость.

Так как операции по передаче материалов в счет вклада в уставный капитал другой организации не признаются объектом налогообложения, то суммы НДС, уплаченные по таким материалам, не подлежат вычету.

**Безвозмездная передача** материалов другим организациям и лицам признается их реализацией на безвозмездной основе, и поэтому такая передача должна отражаться через счета реализации. В связи с этим бухгалтерские проводки, отражающие операции по безвозмездной передаче материалов, практически аналогичны проводкам, отражающим реализацию (продажу) материалов. Основное отличие в

том, что цена реализации при безвозмездной передаче материалов равна нулю. Для целей бухгалтерского учета материалы списываются передающей стороной по фактической себестоимости. Стоимость материалов, передаваемых безвозмездно, а также возникающие расходы по отпуску этих материалов относятся на финансовые результаты организации.

**Пример.** Организация по договору дарения передает материалы, учетная стоимость которых составляет 15 000 руб., рыночная стоимость данных материалов — 17 000 руб.

Бухгалтерские записи имеют вид:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 10-1 «Сырье и материалы»

— 15 000 руб. — списана фактическая стоимость реализованных материалов;

Дебет 91-3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— 3060 руб. ( $17\,000 \times 18/100$ ) — отражается сумма НДС, подлежащего уплате в бюджет от рыночной стоимости материалов;

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

— 18 060 руб. ( $15\,000 + 3060$ ) — отражается финансовый результат от безвозмездной передачи материалов (убыток).

Налоговым законодательством установлено, что убыток от безвозмездной передачи материалов не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Кроме того, передача материалов на безвозмездной основе подлежит обложению налогом на добавленную стоимость. НДС при такой передаче должен начисляться на рыночную стоимость передаваемого безвозмездно имущества. При безвозмездной передаче материалов плательщиком НДС является сторона, их передающая. При этом передающая сторона должна составить счет-фактуру и отразить ее в книге продаж. Счет-фактура при безвозмездной передаче материалов должен быть выписан на рыночную стоимость этого объекта.

Организация имеет право списывать материалы, утраченные в связи с *чрезвычайными обстоятельствами* (из-за аварии, пожара, стихийного бедствия и других чрезвычайных ситуаций). При списании материалов их фактическая себестоимость относится в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

## Контрольные вопросы

1. Назовите основные группы материально-производственных запасов.
2. Какие способы оценки МПЗ предусмотрены при их принятии к учету?
3. Какой бухгалтерской записью отражается создание резерва под снижение стоимости МПЗ?
4. Назовите источники поступления материалов в организацию.
5. Какие методы учета МПЗ используются в бухгалтерии? В чем их отличие?
6. Назовите элементы фактической стоимости МПЗ.
7. Какие способы оценки МПЗ при их отпуске в производство предусмотрены ПБУ 5/01?
8. Какие счета второго порядка предназначены для учета МПЗ?
9. Каким образом на счетах бухгалтерского учета отражаются транспортно-заготовительные расходы по приобретению материалов?
10. На каком счете учитываются отклонения в стоимости материалов при их отпуске в производство?

## **Глава 6**

# **ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ**

---

### **6.1. Понятие затрат на производство, их классификация и задачи учета**

Основным видом деятельности любой производственной организации является создание и изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг с целью их последующей реализации (продажи) потребителям. Производственный процесс представляет собой совокупность всех действий людей и средств труда, необходимых для создания продукции (работ, услуг).

В процессе производства организация несет определенные затраты, необходимые для изготовления продукции (работ, услуг). В частности, к ним можно отнести затраты на сырье и материалы, приобретенные для изготовления продукции, затраты на средства труда, используемые при изготовлении продукции, затраты на оплату труда производственного, обслуживающего и управленческого персонала, прочие затраты, связанные с изготовлением продукции (работ, услуг).

Затраты живого и овеществленного труда на производство продукции называются издержками производства. Издержки производства (материальные и иные затраты организации на изготовление продукции) за определенный промежуток времени принято называть затратами на производство.

Совокупность затрат организации на производство и реализацию продукции, выраженная в денежной форме, образует себестоимость продукции.

Затраты на производство, относящиеся к изготовленной продукции, формируют ее производственную себестоимость. Кроме затрат



на производство организация несет определенные траты, связанные с реализацией продукции (расходы на упаковку, транспортировку продукции и др.). Затраты на производство вместе с затратами на реализацию (продажу) продукции формируют полную себестоимость проданной продукции.

Учет затрат по производству готовой продукции в части бухгалтерского учета регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33 н (в ред. от 08.11.2010 г.). Учет расходов, связанных с производством и реализацией готовой продукции, в части налогового учета регулируется главой 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса РФ. В соответствии с ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников) имущества. Расходы включают такие статьи, как затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг), на оплату труда управленческого персонала, амортизационные отчисления, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.).

В бухгалтерском учете они относятся к расходам по обычным видам деятельности. Расходы по обычным видам деятельности представляют собой расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров.

Для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость произведенной продукции (работ, услуг), которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности:

- признанных в отчетном году и в предыдущие отчетные периоды;
- переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды.

В соответствии с ПБУ 10/99 расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расходов может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (т. е. когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи активов).

Если в отношении любых расходов организации не исполнено хотя бы одно из указанных условий, то в учете эти расходы признаются дебиторской задолженностью. Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку.

В соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности расходы признаются в том отчетном периоде, в котором совершены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Затраты на производство продукции учитываются на счетах учета затрат на производство, а затраты на реализацию продукции — на счете по учету расходов на продажу.

Для управления себестоимостью продукции используется один из важнейших элементов метода бухгалтерского учета — калькулирование себестоимости продукции.

Исчисление себестоимости всей произведенной продукции, отдельных ее видов и единиц продукции называется *калькуляцией*.

**Калькулирование** себестоимости продукции представляет собой способ группировки затрат и определения себестоимости изготовленной продукции по статьям расходов, связанных с ее производством и реализацией. Себестоимость продукции в целом определяется по *экономическим элементам* затрат, а себестоимость отдельных конкретных видов продукции — по *калькуляционным статьям*.

Расчеты по определению себестоимости продукции по статьям расходов производятся в специальных формах, называемых *калькуляциями*. Виды продукции, по которым определяется себестоимость, называются *объектами калькуляции*.

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

Определение себестоимости произведенной продукции зависит от четкого определения и учета состава затрат на производство и реализацию продукции и применяемых способов калькулирования.

В бухгалтерском и налоговом учете затраты, формирующие себестоимость реализованной продукции, называют *расходами организации*.

Большое значение для правильной организации учета расходов организации имеет их классификация. Расходы по обычным видам деятельности группируют по месту их возникновения, видам продукции (работ, услуг) и видам расходов.

По месту возникновения расходы группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям организации. Такая группировка затрат необходима для организации внутриводового хозрасчета и определения производственной себестоимости продукции в рамках бухгалтерского управленческого учета.

В состав расходов по обычным видам деятельности включаются:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи;
- расходы по продаже (перепродаже) продукции, товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы).

Прочие расходы, классифицированные таковыми для целей бухгалтерского учета, не учитываются в составе затрат на производство и расходов на продажу продукции, так как они не связаны с процессом создания и реализации продукции.

Кроме прочих расходов не учитываются в составе себестоимости продукции затраты, связанные с осуществлением капитальных и финансовых вложений.

Для целей налогового учета *расходами* признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) организацией.

Под *обоснованными* расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под *экономически оправданными* затратами следует понимать затраты (расходы), обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные обычаями делового оборота.

Необходимым условием признания затрат для целей налогообложения является подтверждение первичными учетными и/или расчетными документами произведенных расходов.

Под *документально подтвержденными* расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Правильный учет затрат на производство и реализацию продукции, включаемых в себестоимость продукции, во многом зависит от классификаций по различным признакам и для различных целей их учета.

Для целей бухгалтерского учета при формировании производственных затрат (расходов по обычным видам деятельности) должна быть обозначена их группировка по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие расходы.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет затрат по калькуляционным статьям затрат, входящим в состав элементов затрат. Перечень статей затрат, используемых организацией для затрат на производство, устанавливается организацией самостоятельно.

Группировка расходов по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов расходов в общей сумме расходов. При этом по элементам материальных затрат отражают только покупные материалы, изделия, топливо и энергию. Оплату труда и отчисления на социальные нужды отражают только применительно к персоналу основной деятельности.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции расходы организации группируют и учитывают по статьям калькуляции. Типовая номенклатура статей затрат, составляющих себестоимость конкретного вида продукции, включает:

- 1) сырье и основные материалы;
- 2) возвратные отходы (подлежат вычету);
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- 4) топливо и энергия для технологических нужд;
- 5) заработная плата производственных рабочих;
- 6) отчисление на социальное страхование производственного персонала;
- 7) амортизация основных средств;
- 8) расходы на подготовку и освоение производства;
- 9) общепроизводственные расходы;

- 10) общехозяйственные расходы;
- 11) потери от брака;
- 12) прочие производственные расходы;
- 13) расходы на реализацию (продажу) продукции.

Итог первых 12 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 13 статей — полную себестоимость реализованной продукции.

Отраслевые министерства (ведомства) могут вносить изменения в приведенную типовую номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей техники, технологии и организации производства. Классификация затрат по различным признакам представлена в табл. 6.1.

**Таблица 6.1. Классификация затрат промышленных предприятий**

Признак классификации затрат	Наименование вида затрат
1. В зависимости от экономической роли в процессе производства	Основные расходы
	Накладные расходы
2. В зависимости от способа отнесения на себестоимость продукции	Прямые затраты
	Косвенные затраты
3. В зависимости от объема производства	Условно-переменные расходы
	Условно-постоянные расходы
4. В зависимости от времени возникновения	Текущие расходы
	Расходы будущих периодов
5. В зависимости от целесообразности расходования	Производительные затраты
	Непроизводительные затраты
6. В зависимости от связи с производством	Производственные расходы
	Расходы на продажу
7. В зависимости от однородности состава	Одноэлементные затраты
	Комплексные затраты

**Основные расходы** — это затраты, непосредственно связанные с процессом изготовления продукции (затраты на сырье, материалы, оплату труда производственного персонала и т. д.).

**Накладные расходы** — это затраты, связанные с обслуживанием производства и управлением организацией (затраты на оплату труда обслуживающего и управленческого персонала и т. д.).

**Прямые затраты** — это затраты, которые на основе первичных учетных документов можно непосредственно отнести к затратам на определенный вид продукции и прямо включить в себестоимость этого вида продукции (затраты на сырье, материалы, оплату труда производственного персонала, суммы начисленной амортизации основных средств и т. д.).

**Косвенные затраты** — это затраты, которые, в отличие от прямых затрат, не могут быть непосредственно отнесены на себестоимость одного конкретного вида продукции. Косвенные затраты относятся одновременно ко всем видам продукции и распределяются между ними условно. К косвенным затратам относятся затраты на освещение и отопление, канцелярские и т. п. расходы.

**Условно-переменные расходы** — это расходы, величина которых меняется с изменением объемов производства. Изменение этих расходов не находится в прямой пропорциональной зависимости от изменения объема производства. Так, увеличение объемов производства вызовет увеличение прямых расходов (материальных ресурсов и т. п.), но может не вызвать пропорционального увеличения общепроизводственных расходов.

**Условно-постоянные расходы** — это расходы, величина которых практически не зависит от изменения объемов производства. К ним относятся общехозяйственные расходы на содержание аппарата управления.

**Текущие затраты** — это затраты, имеющие частую периодичность и относящиеся к текущему отчетному периоду (ежемесячный расход сырья и материалов).

**Расходы будущих периодов** — это единовременные затраты, производимые организацией в предшествующем и/или отчетном периоде, подлежащие включению в себестоимость продукции в последующие периоды деятельности организации (расходы на подготовку и освоение производства и т. п.).

**Производительные затраты** — это затраты, связанные с изготовлением продукции и полностью учтенные в ее себестоимости.

**Непроизводительные затраты** представляют собой потери, вызванные простоями, выпуском брака, порчей материальных ценностей.

**Производственные расходы** — это затраты, непосредственно связанные с изготовлением продукции и образующие ее производственную себестоимость.

**Расходы на продажу** — это затраты, связанные с реализацией (продажей) продукции (расходы на упаковку, транспортировку). Расходы на продажу вместе с производственными расходами составляют полную себестоимость продукции.

**Одноэлементные затраты** — это затраты, однородные по своему составу и состоящие из одного элемента затрат (амортизация основных средств, заработная плата, материалы).

**Комплексные затраты** — это затраты, состоящие из нескольких разнородных элементов затрат (общепроизводственные расходы, включающие в себя различные элементы затрат: зарплату обслуживающего персонала, амортизацию зданий и сооружений и т. д.).

**Основными задачами бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции являются:**

- правильное, полное и своевременное документальное отражение текущих расходов, направленных на производство продукции;
- соблюдение в соответствии с учетной политикой выбранного метода учета затрат на производство и метода калькулирования себестоимости продукции;
- выбор оптимального варианта распределения расходов на управление исходя из международной практики учета, отраслевых особенностей производства и выбранного варианта учетной политики;
- учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и контроль за выполнением плана по этим показателям;
- правильное разграничение затрат в отчетном периоде по отдельным классификационным признакам, позволяющим обеспечивать необходимой информацией соответствующих пользователей;
- обоснованное распределение расходов между смежными отчетными периодами;
- учет фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению;
- калькулирование себестоимости продукции и контроль за выполнением плана по себестоимости;
- выявление результатов деятельности структурных хозяйственных подразделений предприятия по снижению себестоимости продукции;

- система факторов по выявлению непроизводительных потерь при осуществлении технологического процесса по изготовлению и сбыту продукции;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции.

## 6.2. Учет прямых затрат

Организация учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции зависит также от типа производства. Различают следующие типы производства: серийное, массовое и единичное.

**Единичное производство** — это производство, характеризующееся малым объемом выпускаемой продукции.

**Массовое производство** — это производство, характеризующееся большим объемом выпускаемой продукции в течение длительного периода.

**Серийное производство** — это производство, характеризующееся изготовлением продукции периодически повторяющимися партиями (сериями).

В организациях (кроме малых предприятий) производство может подразделяться по видам на основное производство и вспомогательное производство. **Основное производство** — это производство, предназначенное для изготовления товарной продукции (продукции, предназначенной для продажи). **Вспомогательное производство** — это производство, предназначенное для обеспечения функционирования основного производства (котельные, услуги транспортного цеха).

В крупных и средних организациях для группировки прямых расходов по статьям, видам производства, местам возникновения и другим признакам, а также исчисления себестоимости продукции используются следующие счета бухгалтерского учета:

20 «Основное производство»;

21 «Полуфабрикаты собственного производства»;

23 «Вспомогательные производства».

Учет затрат основного производства ведется на активном счете 20 «Основное производство». Данный счет является калькуляционным и дает возможность исчислить фактическую себестоимость произведенной продукции. По дебету данного счета отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с изготовлением продукции, а так-



же расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака. Таким образом, по дебету счета 20 «Основное производство» находят отражение следующие записи:

1) прямые расходы, связанные непосредственно с изготовлением продукции, в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, отчислений на социальное страхование и др.;

2) расходы вспомогательных производств с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» в порядке распределения по видам готовой продукции;

3) косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»;

4) потери от брака списываются с кредита счета 28 «Брак в производстве».

В течение отчетного месяца прямые (одноэлементные) расходы учитываются непосредственно на счете 20. Косвенные (комплексные) расходы относятся на счет 20 «Основное производство» и включаются в себестоимость продукции по окончании месяца путем их распределения между объектами калькуляции (отдельными видами продукции).

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, при этом остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведут по видам затрат и видам выпускаемой продукции.

Записи по учету прямых производственных затрат осуществляют по дебету счета 20 «Основное производство» на основании первичных документов, основные из которых представлены на рис. 6.1.

Записи по учету косвенных затрат осуществляют по дебету счета 20 «Основное производство» на основании специальных расчетов распределения данных затрат.

Способы оценки каждой калькуляционной статьи и методов распределения затрат по видам выпускаемой продукции (работ, услуг) должны быть прописаны в учетной политике организации.

При массовом производстве продукции организации могут вести обособленный учет полуфабрикатов собственного производства с ис-



**Рис. 6.1.** Первичные документы по учету прямых затрат

пользованием для этих целей активного счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Полуфабрикат представляет собой предмет труда, подлежащий переработке в организации-потребителе. В организациях, не ведущих обособленный учет полуфабрикатов собственного производства, указанные ценности отражаются на счете 20 «Основное производство». По дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», как правило, в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов. По кредиту счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» отражается стоимость полуфабрикатов, переданных в дальнейшую переработку в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство». Аналитический учет полуфабрикатов собственного производства ведут по местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т. д.).

Учет затрат вспомогательных производств ведется на активном счете 23 «Вспомогательные производства». Данный счет является калькуляционным и позволяет исчислить фактическую себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств. По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, потери от брака. По дебету данного счета отражаются расходы, связанные непосредственно с выпуском

продукции (сырье и материалы, расходы на оплату труда работников данных производств и др.). В конце месяца в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» списываются общепроизводственные и общехозяйственные расходы путем их распределения по видам продукции, работ, услуг. По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции вспомогательных производств. Остаток по счету 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца показывает себестоимость незавершенного производства.

Рассмотрим порядок отражения затрат основного производства.

На *первом этапе* отражаются произведенные затраты основного и вспомогательных производств. Порядок отражения прямых расходов на счетах бухгалтерского учета представлен в табл. 6.2.

**Таблица 6.2. Отражение прямых расходов на счетах бухгалтерского учета**

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому в основном (вспомогательном) производстве при изготовлении продукции	20 (23)	02
2	Начислена амортизация по объекту НМА, используемому в основном (вспомогательном) производстве	20 (23)	05
3	Отпущены сырье и материалы на изготовление продукции основного (вспомогательного) производства	20 (23)	10-1
4	Списана стоимость использованных полуфабрикатов собственного производства	20 (23)	21
5	Отражена стоимость работ (услуг), осуществленных сторонними организациями для основного (вспомогательного) производства	20 (23)	60
6	Начислены единый социальный налог (ЕСН) и страховые взносы от сумм оплаты труда работников основного (вспомогательного) производства	20 (23)	69
7	Начислена оплата труда работникам основного (вспомогательного) производства	20 (23)	70
8	Отнесены на себестоимость продукции командировочные расходы работников основного (вспомогательного) производства в пределах норм	20 (23)	71

Окончание табл. 6.2

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
9	Создан резерв на оплату отпусков работников основного (вспомогательного) производства и др.	20 (23)	96
10	Списана фактическая себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств на основное производство	20	23

На *втором этапе* осуществляется распределение произведенных затрат по их назначению. Вначале распределяются фактические затраты вспомогательных производств пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения между основным производством, обслуживающими и управленческими службами организации. Рассмотрим распределение затрат вспомогательных производств на примере.

**Пример.** В составе промышленного предприятия входят производственные цеха, администрация, столовая и вспомогательное производство — транспортный цех, услугами которого пользуются все структурные подразделения данного предприятия. В отчетном периоде затраты транспортного цеха составили 320 000 руб. Для распределения затрат вспомогательного производства между структурными подразделениями используются данные нарядов на перевозку и путевые листы автомобильного транспорта. Общий объем оказанных транспортным цехом услуг — 1236 тонно-километров, в том числе: производственным цехам — 1187 тонно-километров, администрации — 12 тонно-километров, столовой — 37 тонно-километров.

Распределение затрат осуществляется исходя из удельного веса транспортных услуг, оказанных каждому подразделению в общем объеме услуг (табл. 6.3).

Распределение затрат вспомогательных производств отражаем в учете по кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» следующими бухгалтерскими проводками:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 23 «Вспомогательные производства»

— 307 200 руб. — списывается на затраты основного производства стоимость услуг вспомогательного производства;

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Таблица 6.3. Распределение затрат вспомогательного производства

Подразделение организации	Объем услуг, оказанных транспортным цехом, т/км	Удельный вес, % (гр. 2 : итог гр. 2 × 100)	Распределение затрат транспортного цеха, руб. (итог гр. 4 × гр. 3/100)
1	2	3	4
Производственные цеха	1187	96	307 200
Администрация	12	1	3200
Столовая	37	3	9600
Итого	1236	100	320 000

Кредит 23 «Вспомогательные производства»

— 3200 руб. — списывается на общехозяйственные расходы стоимость услуг вспомогательного производства;

Дебет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Кредит 23 «Вспомогательные производства»

— 9600 руб. — списывается стоимость услуг вспомогательного производства по услугам, оказанным столовой предприятия.

На *третьем этапе* в конце отчетного периода распределяются косвенные расходы, собранные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Порядок их учета и распределения рассматривается в разделе 6.3.

### 6.3. Учет косвенных расходов

Учет косвенных расходов, относимых на себестоимость готовой продукции, осуществляется на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и счете 44 «Расходы на продажу».

Общепроизводственные расходы организации учитываются на активном счете 25 «Общепроизводственные расходы». Данный счет является собирательно-распорядительным и служит для обобщения информации о затратах по обслуживанию основного и вспомогательных производств организации.

В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; аморти-

тизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещений, арендная плата за помещения, машины и оборудование, используемые в производстве; оплата труда обслуживающего персонала и другие аналогичные по назначению расходы.

Указанные расходы отражаются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с поставщиками и др.

Расходы, собранные в течение месяца на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списываются по окончании месяца в порядке распределения в дебет счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства».

Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» ведется по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

Косвенные общехозяйственные расходы организации учитываются на активном счете 26 «Общехозяйственные расходы». Данный счет является собирательно-распорядительным и служит для обобщения информации о расходах для нужд управления организации, не связанных непосредственно с производственным процессом.

В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: административно-управленческие расходы; расходы на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационно-аудиторских и консультационных услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

В зависимости от принятой учетной политики организации расходы, собранные в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются по окончании месяца в порядке распределения в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» или списываются непосредственно в дебет счета 90 «Продажи».

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведется по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и др.

Распределение этих расходов осуществляется по видам продукции основного производства. В бухгалтерском учете списание общепроизводственных расходов на себестоимость продукции отражается по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы». Порядок распределения косвенных общепроизводственных расходов между видами продукции устанавливается отраслевыми Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции. В настоящее время используется следующий порядок распределения косвенных расходов:

- пропорционально прямой заработной плате основного производственного персонала;
- пропорционально прямым материальным затратам;
- пропорционально сумме прямых затрат;
- пропорционально выручке от реализации продукции.

Выбранный метод распределения косвенных общепроизводственных расходов между отдельными видами продукции должен быть отражен в учетной политике организации. Для определения фактической себестоимости продукции необходимо распределить затраты между готовой продукцией и незавершенным производством на конец отчетного периода.

Порядок распределения и отражения косвенных расходов рассмотрен в следующем примере.

**Пример.** Учетной политикой организации предусмотрено распределение общепроизводственных общехозяйственных расходов пропорционально прямым материальным затратам.

За отчетный период общепроизводственные расходы организации составили 55 100 руб., общехозяйственные расходы — 105 780 руб. Общая сумма прямых расходов по структурным подразделениям и видам продукции составила 805 600 руб., в том числе по цеху № 1 — 190 000 руб., (продукция А — 105 200 руб., продукция Б — 84 800 руб.), по цеху № 2 — 615 600 руб. (продукция В — 405 100 руб., продукция Г — 210 500 руб.).

Распределение косвенных расходов представлено в табл. 6.4. Распределение затрат косвенных расходов отражается в учете следующими бухгалтерскими записями:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 25 «Общепроизводственные расходы»

— 55 100 руб. — списана общая сумма общепроизводственных расходов на затраты основного производства.

Таблица 6.4. Распределение косвенных расходов

Объект кальку- лирования	Прямые затраты		Общепроиз- водственные расходы, руб. (итог гр. 5 × × гр. 3 : 100)	Общехозяйст- венные расхо- ды, руб. (итог гр. 5 × гр. 3 : : 100)	Всего затрат, руб. (гр. 2 + + гр. 4 + гр. 5)
	Сумма, руб.	Удельный вес, % (гр. 2 : итог гр. 2 × 100)			
1	2	3	4	5	6
1. Цех № 1:	190 000	23,58	12 993	24 943	227 936
продукция А	105 200	13,06	7196	13 815	126 211
продукция Б	84 800	10,52	5797	11 128	101 725
2. Цех № 2:	615 600	76,42	42 107	80 837	738 544
продукция В	405 100	50,29	27 710	53 197	486 007
продукция Г	210 500	26,13	14 397	27 640	252 537
3. Всего затрат	805 600	100,00	55 100	105 780	966 480

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы»

— 105 780 руб. — списана общая сумма общехозяйственных расходов на затраты основного производства.

Если учетной политикой организации предусмотрен вариант учета затрат по методу директ-костинг, то списание общехозяйственных расходов отражается бухгалтерской записью:

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы».

Счета учета косвенных расходов сальдо на конец отчетного периода не имеют, поскольку данные расходы в полном объеме включаются в состав полной производственной себестоимости готовой продукции.

Собранные затраты позволяют на завершающем этапе определить фактическую себестоимость произведенной продукции.

## 6.4 . Учет расходов на продажу продукции

К расходам на продажу относят расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг), оплачиваемые поставщиком. Расходы на продажу вместе с производственной себестоимостью образуют полную себестоимость проданной продукции. Расходы, связанные с про-



даже товаров, работ, услуг, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

В состав расходов на продажу в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, включают:

- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (стоимость услуг своих вспомогательных цехов, занятых изготовлением тары и упаковки; стоимость тары, приобретенной на стороне; оплата затаривания и упаковки изделий сторонними организациями);
- расходы на транспортировку продукции (расходы на доставку продукции на станцию или пристань отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и т. п., оплату услуг специализированных транспортно-экспедиторских контор);
- комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые бытовым и посредническим организациям в соответствии с договорами;
- затраты на рекламу, включающие расходы на объявления в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты; на участие в выставках; стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами покупателям или посредническим организациям бесплатно, и другие аналогичные затраты;
- прочие расходы по сбыту (расходы по хранению, подработке, подсортировке и т. п.

В организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию (скот, птицу, молоко, шерсть, овощи и др.), на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены операционные и общезаготовительные расходы на содержание заготовительных и приемных пунктов, на содержание скота и птицы в приемных пунктах.

В организациях торговли на счете 44 «Расходы на продажу» могут отражаться следующие расходы (издержки обращения): по перевозке товаров; оплате труда; аренде; содержанию зданий, сооружений, помещений и инвентаря; по хранению и подработке товаров; рекламе; представительские расходы; другие расходы, аналогичные по назначению.

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» учитываются расходы на продажу с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов:

- 10 «Материалы» — на стоимость израсходованной тары;
- 23 «Вспомогательные производства» — на стоимость услуг по отправке продукции со склада на станцию (пристань, аэропорт) отправления или на склад покупателя автотранспортом предприятия;

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;

- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму оплаты труда работников, сопровождающих продукцию, и других счетов.

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведут в ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и расходов на продажу по видам и статьям расходов.

По истечении каждого месяца расходы на продажу списывают полностью или частично на себестоимость проданной продукции (дебет счета 90 «Продажи»).

При частичном списании подлежат распределению:

- в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, — расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей);

- в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, — расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца);

- в организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, — в дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (расходы по заготовке сельскохозяйственного сырья) и 11 «Животные на выращивании и откорме» (расходы по заготовке скота и птицы).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции (товаров, работ, услуг), ежемесячно списывают на стоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

В торговых организациях сумма издержек обращения и производства, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, исчисляется по среднему проценту издержек обращения и производства за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

- 1) суммируются транспортные расходы на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;

- 2) определяется сумма товаров, реализованных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца;

- 3) отношением определенной в п. 1 суммы издержек обращения и производства к сумме реализованных и оставшихся товаров (п. 2) оп-

ределяется средний процент издержек обращения производства от общей стоимости товаров;

4) умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов определяется их сумма, относящаяся к остатку нереализованных товаров на конец месяца.

## 6.5. Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

После суммирования затрат на производство за отчетный месяц и определения остатков незавершенного производства можно рассчитать фактическую производственную себестоимость продукции по ее отдельным видам, т. е. осуществить калькулирование себестоимости готовой продукции. Учет производственных затрат и калькулирование себестоимости готовой продукции осуществляется различными методами и способами, использование которых зависит от вида производства, наличия незавершенного производства, особенностей выпускаемой продукции, количества производимой продукции и др.

Метод калькулирования предполагает определенную систему учета производственных затрат, при которой определяются фактическая себестоимость всего выпуска продукции и единицы продукции.

Основными методами учета затрат являются позаказный и пооперационный методы, остальные методы, как правило, представляют собой разновидности названных моделей.

В тех отраслях, где единица продукции обладает определенными характерными свойствами и легко идентифицируется, применяется **позаказный метод**. Основная область применения позаказного метода — это индивидуальное и мелкосерийные производства, а также вспомогательные производства. В остальных случаях более предпочтителен **пооперационный метод**. Основная область применения пооперационного метода — это массовые производства с последовательной переработкой исходного сырья в готовый продукт.

При **позаказном** методе учет производственных затрат ведут по отдельным производственным заказам. При этом прямые расходы отражаются по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов с персоналом по оплате труда и счетов учета материальных запасов и др. и учитываются в себестоимости

сти конкретных заказов. Для этого каждому из заказов присваивается шифр (номер). Эти шифры проставляются в первичных документах, что позволяет группировать расходы непосредственно по заказам. На каждый заказ открывается калькуляционная карта.

При *попроцессном* методе учет производственных затрат ведется по отдельным процессам в изготовлении продукции как составной части всего процесса производства.

Данный метод используется, когда производство продукции состоит из последовательности непрерывных или повторяющихся операций или процессов, а себестоимость продукции определяется на каждой стадии производства, операции или процесса.

В настоящее время применяются такие *методы калькулирования себестоимости готовой продукции*, как нормативный способ калькулирования, способ суммирования затрат, способ прямого расчета, комбинированный способ калькулирования и др.

В целях понимания сути процесса калькулирования себестоимости продукции рассмотрим более подробно калькулирование фактической производственной себестоимости продукции способом суммирования затрат, широко применяемым в различных отраслях (добывающих отраслях, энергетике, машиностроении и т. д.).

При применении данного способа калькулирование фактической производственной себестоимости продукции осуществляется по следующей формуле:

$$\Phi\Pi C_{\Gamma\Pi} = \text{НЗП}_{\Pi} + \Phi Z_{\text{ОП}} - \text{ПБ}_{\text{ОП}} - \text{НЗП}_{\text{КП}},$$

где  $\Phi\Pi C_{\Gamma\Pi}$  — фактическая производственная себестоимость всей готовой продукции;

$\text{НЗП}_{\Pi}$  — остаток незавершенного производства на начало отчетного периода;

$\Phi Z_{\text{ОП}}$  — фактические затраты на производство за отчетный период;

$\text{ПБ}_{\text{ОП}}$  — потери от производственного брака за отчетный период;

$\text{НЗП}_{\text{КП}}$  — остаток незавершенного производства на конец отчетного периода.

Себестоимость единицы готовой продукции рассчитывается путем деления фактической производственной себестоимости всей продукции на количество единиц продукции:

$$\text{Сегп} = \Phi\Pi C_{\Gamma\Pi} / \text{Кегп},$$

где  $\text{Сегп}$  — себестоимость единицы готовой продукции;

Кегп — количество единиц готовой продукции в натуральных измерителях.

Такие расчеты производятся по каждому виду произведенной продукции.

Выпущенная готовая продукция поступает из производства на склад на основании приемосдаточных накладных, актов и других аналогичных документов. При этом себестоимость готовой продукции списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» и в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

При учете готовой продукции по фактической производственной себестоимости ее поступление на склад отражается непосредственно на счете 43 «Готовая продукция».

В случае если готовая продукция учитывается по нормативной (плановой) себестоимости, то применяется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Данный счет применяется организацией при необходимости. Если данный счет применяется для учета готовой продукции, выявленные отклонения на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» (при отклонении фактической себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости) списываются на счет 90 «Продажи».

Используемый вариант учета готовой продукции должен быть отражен в учетной политике организации.

Рассмотрим конкретный пример калькулирования себестоимости продукции путем *суммирования производственных затрат* при условии распределения косвенных затрат между отдельными видами продукции.

**Пример.** Организация за отчетный месяц изготовила в основном производстве два вида продукции: продукцию А в количестве 2000 шт. и продукцию Б в количестве 1000 шт. Готовая продукция принимается к учету по счету 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. В организации имеется вспомогательное производство, вырабатывающее тепловую энергию. Эта энергия используется для технологических целей в основном производстве, а также для отопления других подразделений организации (обслуживающие цеха, помещения аппарата управления). Затраты вспомогательного производства составили за отчетный месяц 60 000 руб., они списываются пропорционально количеству потребленной подразделениями

энергии (основное производство — 40 000 руб., обслуживающие цеха — 15 000 руб., 5000 руб. на нужды аппарата управления). Остатков незавершенного производства на начало и конец месяца не имеется. Кроме того, за отчетный месяц организацией были произведены следующие затраты, представленные в табл. 6.5.

**Таблица 6.5. Затраты организации за отчетный период**

№ п/п	Наименование затрат	Сумма затрат, руб.	
		Продукция А	Продукция В
1	Отпущены материалы: на изготовление продукции	400 000	500 000
	на обслуживание производства	30 000	
	на общехозяйственные нужды	10 000	
	на нужды вспомогательного производства	44 400	
2	Начислена оплата труда производственным рабочим	100 000	120 000
	обслуживающему персоналу	40 000	
	управленческому персоналу	30 000	
	работникам вспомогательного производства	10 000	
3	Начислен единый социальный налог производственных рабочих	26 000	31 200
	обслуживающему персоналу	10 400	
	управленческому персоналу	7800	
	работникам вспомогательного производства	2600	
4	Начислена амортизация основных средств основного производства	14 400	21 600
	общехозяйственного назначения	6800	
	вспомогательного производства	3000	
	общепроизводственного назначения	3000	
5	Итого прямых затрат основного производства	540 400	672 800
6	Итого затрат вспомогательного производства	60 000	
7	Итого общепроизводственных затрат	83 400	
8	Итого общехозяйственных расходов	54 600	

Сумма прямых затрат — 1 213 200 руб. (540 400 руб. + 672 800 руб.) отражается по дебету счета 20 «Основное производство» с кредита счетов производственных запасов, расчетов и др.

Затраты вспомогательного производства в сумме 60 000 руб. должны быть отражены по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и др.

По окончании отчетного месяца расходы вспомогательного производства должны быть списаны в порядке распределения по потребителям тепла, что отражается в учете записями:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 23 «Вспомогательное производство»

— 40 000 руб. — списана фактическая себестоимость услуг вспомогательного производства, отпущенных основному производству;

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 23 «Вспомогательное производство»

— 15 000 руб. — списана фактическая себестоимость услуг вспомогательного производства, отпущенных на общепроизводственные нужды;

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 23 «Вспомогательное производство»

— 5000 руб. — списана фактическая себестоимость услуг вспомогательного производства, отпущенных на общехозяйственные нужды.

Стоимость услуг вспомогательных производств, отнесенных на основное производство, далее распределяется по видам продукции основного производства пропорционально прямым затратам и составит:

- для продукции А — 17 817 руб. ( $40\,000 : 1\,213\,200 \times 540\,400$ );
- для продукции В — 22 183 руб. ( $40\,000 : 1\,213\,200 \times 672\,800$ ).

Общепроизводственные расходы с учетом услуг вспомогательных производств составят 98 400 руб. ( $83\,400 + 15\,000$ ).

Общехозяйственные расходы составят 59 600 руб. ( $54\,600 + 5\,000$ ).

Всего сумма косвенных расходов составит 158 000 руб. ( $98\,400 + 59\,600$ ).

Далее необходимо распределить косвенные расходы, учитывая, что в качестве базы распределения организацией выбраны прямые затраты (табл. 6.6).

После определения этих данных составляют калькуляции для определения фактической себестоимости всего выпуска обоих видов продукции А и Б и себестоимости единицы каждого вида продукции.

Таблица 6.6. Распределение косвенных расходов по видам продукции

Виды продукции	Прямые затраты, руб.	Косвенные затраты	
		Процент распределения, %	Сумма по видам продукции, руб.
Продукция А	540 400	$540\,400 : 1\,213\,200 \times 100 = 44,54$	$158\,000 \times 44,54 : 100 = 70\,373$
Продукция Б	672 800	$672\,800 : 121\,200 \times 100 = 55,46$	$158\,000 \times 55,46 : 100 = 87\,627$

Калькуляция фактической себестоимости представлена в табл. 6.7.

Таблица 6.7. Калькуляция фактической себестоимости по видам продукции

№ п/п	Наименование затрат	Продукция А		Продукция Б	
		На весь выпуск (2000 шт.)	На единицу продукции	На весь выпуск (1000 шт.)	На единицу продукции
1	Стоимость отпущенных материалов	400 000	200,00	500 000	500,00
2	Стоимость услуг сторонних организаций	20 000	10,00	32 000	32,00
3	Оплата труда производственных рабочих	100 000	50,00	120 000	120,00
4	Сумма социальных отчислений (ЕСН) от суммы оплаты труда рабочих	32 000	16,00	38 400	38,40
5	Суммы начисленной амортизации	14 400	7,20	21 600	21,60
6	Затраты вспомогательного производства	17 817	8,91	22 183	22,18
7	Косвенные затраты	70 373	35,19	87 627	87,63
	Итого фактическая производственная себестоимость	654 590	327,30	821 810	821,31

В конечном итоге фактическая производственная себестоимость готовой продукции списывается в дебет счета 43 «Готовая продукция», что находит отражение записью:

Дебет 43 «Готовая продукция»

Кредит 20 «Основное производство»

— 654 590 руб. — списана фактическая себестоимость готовой продукции А;



Дебет 43 «Готовая продукция»

Кредит 20 «Основное производство»

— 821 810 руб. — списана фактическая себестоимость готовой продукции Б.

## Контрольные вопросы

1. Дайте определение себестоимости готовой продукции.
2. В чем сущность метода калькуляции?
3. Назовите основные классификационные признаки расходов организации, связанных с выпуском готовой продукции.
4. Как группируют расходы по месту их возникновения?
5. Какие расходы включаются в состав расходов по обычным видам деятельности?
6. Назовите основные принципы бухгалтерского учета расходов организации.
7. Дайте определение понятия «основные расходы».
8. Дайте определение понятия «накладные расходы».
9. Назовите основные статьи калькуляции.
10. Дайте понятие категории «прямые затраты».

## **Глава 7**

# **УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ**

---

### **7.1. Понятие готовой продукции, товаров, работ, услуг, задачи учета**

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

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

Работы и услуги — это стоимость различных работ (проектных, по ремонту техники и т. п.) и услуг (консультационных, транспортных и т. п.), выполненных и оказанных другим организациям и физическим лицам на условиях оплаты.

Учет готовой продукции и товаров регулируется Положением по ведению бухгалтерского учета «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденным приказом Минфина России от 09.06.2001 г. № 44 н, а также Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными приказом Минфина России от 28.12.2001 г. № 119н.

К бухгалтерскому учету активы в виде готовой продукции и товаров принимаются при одновременном наличии следующих условий:

- активы используются в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- активы предназначены для продажи;
- активы используются для управленческих нужд организации.

Движение готовой продукции включает основные стадии:

- поступление готовой продукции на склад;
- отгрузка (отпуск) готовой продукции и товаров покупателям (заказчикам) в порядке реализации (продажи) или при ином их выбытии.

Единица бухгалтерского учета готовой продукции выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана из производства на склад в подотчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте их изготовления, комплектации и сборки.

Планирование и учет готовой продукции ведут в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях. Условно-натуральные показатели используют для получения обобщенных данных об однородной продукции. Например, количество выработанных консервов может учитываться в условных банках.

Движение товаров в торговых организациях включает две стадии: поступление товаров путем их приобретения у поставщиков; продажа товаров покупателям.

Единицей бухгалтерского учета товаров, предназначенных для последующей перепродажи, могут являться партии, номенклатурные единицы.

**Основными задачами учета готовой продукции и товаров являются:**

- а) формирование фактической себестоимости готовой продукции;
- б) правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску готовой продукции и товаров;
- в) контроль за сохранностью готовой продукции и товаров в местах их хранения (эксплуатации) и на всех этапах их движения;
- г) контроль за соблюдением установленных организацией норм по выпуску готовой продукции, обеспечивающих ее бесперебойный выпуск, выполнение работ и оказание услуг;
- д) своевременное выявление излишних запасов готовой продукции и товаров с целью их возможной продажи или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот;
- е) проведение анализа эффективности использования товарных запасов и запасов готовой продукции.

## 7.2. Документальное оформление движения готовой продукции и товаров

Все операции по движению (поступлению, перемещению, расходованию) запасов должны оформляться первичными учетными документами.

Готовая продукция поступает из производства на склад на основании приемосдаточных накладных, актов, спецификаций и других аналогичных документов, которые выписываются в двух экземплярах. Один экземпляр предназначен для сдатчика готовой продукции, другой является сопроводительным документом для хранения на складе. Учет готовой продукции на складе осуществляется в соответствии с требованиями, предъявляемыми к учету материально-производственных запасов, о чем шла речь в одной из глав данного учебника. Для хранения готовой продукции, выпущенной из производства, создаются отдельные склады, кроме крупногабаритных изделий и иной продукции, сдача которых на склад затруднена по техническим причинам. Они принимаются заказчиком на месте изготовления и отгружаются непосредственно с этих мест.

Учет готовой продукции на складах ведется по местам хранения и материально ответственным лицам. Особенностью учета готовой продукции является ведение количественно-стоимостного учета, при этом организацией самостоятельно определяются учетные единицы.

Готовая продукция учитывается по наименованиям, с отдельным учетом отличительных признаков (маркам, артикулам, типовым размерам, моделям, фасонам и т. д.). Кроме того, учет ведется по укрупненным группам продукции: изделия основного производства, товары народного потребления и др.

Отпуск готовой продукции покупателям оформляется, как правило, накладными. В качестве типовой формы накладной можно использовать форму № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону».

В зависимости от отраслевой специфики организации могут применять специализированные формы накладных и других первичных документов с указанием в них обязательных реквизитов.

Основанием для выписки накладных являются распоряжения руководителя организации или уполномоченного лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

Методическими рекомендациями по учету материально-производственных запасов рекомендуется следующий порядок учета отпуска готовой продукции:

1. Накладные формы № М-15 выписываются на складе или в отделе сбыта в четырех экземплярах, и все они передаются в бухгалтерию для регистрации в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции и подписи их главным бухгалтером или лицом, им уполномоченным.

2. Из бухгалтерии подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта (или другое аналогичное подразделение организации). Один экземпляр накладной передается кладовщику (или другому материально ответственному лицу), второй служит основанием для выписки счета-фактуры, третий и четвертый передаются получателю готовой продукции. На всех экземплярах накладной получатель обязан расписаться в получении.

3. При вывозе продукции через пропускной пункт один экземпляр накладной (четвертый) остается у службы охраны, а третий экземпляр передается получателю в качестве сопроводительного документа на груз.

4. Служба охраны записывает накладные в журнал регистрации грузов и затем передает их в бухгалтерию по описи, где делают отметки о вывозе в журнале регистрации накладных на вывоз (продажу) готовой продукции.

5. На отгруженную продукцию в обязательном порядке выписывается счет-фактура в двух экземплярах, первый экземпляр не позднее 5 дней с даты отгрузки продукции высылается или передается покупателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления НДС.

Приобретение товаров у поставщиков осуществляется на основании договоров купли-продажи.

Товары от поставщиков, как правило, поступают в организацию с сопроводительными документами (накладными, счетами-фактурами и т. п.).

Приемка товаров, поступивших от поставщиков, производится по акту о приемке товаров (форма № ТОРГ-1). Данным актом оформляется приемка товаров по качеству, количеству, массе и комплектности в соответствии с правилами приемки товаров и условиями договора. Акт составляется членами приемной комиссии, уполномоченными на это руководителем организации.

Приемка товара производится по фактическому наличию.

При обнаружении отклонений по количеству, качеству, массе организация должна приостановить приемку, обеспечить сохранность товара, принять меры по предотвращению его смешения с другим однородным товаром и вызвать представителя поставщика (грузоотправителя) для составления двухстороннего акта.

Для оформления и учета торговых операций предусмотрены следующие основные унифицированные формы первичной учетной документации, представленные в табл. 7.1.

Таблица 7.1. Первичные документы по движению торговых операций

Номер формы	Наименование формы
ТОРГ-1	Акт о приемке товаров
ТОРГ-2	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей
ТОРГ-3	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров
ТОРГ-4	Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика
ТОРГ-5	Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика
ТОРГ-6	Акт о завесе тары
ТОРГ-11	Товарный ярлык
ТОРГ-12	Товарная накладная
ТОРГ-13	Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары
ТОРГ-15	Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей
ТОРГ-16	Акт о списании товаров
ТОРГ-18	Журнал учета движения товаров на складе
ТОРГ-28	Карточка количественно-стоимостного учета
ТОРГ-29	Товарный отчет
ТОРГ-30	Отчет по таре

Для оформления приемки отечественных и импортных товаров, при количественных и качественных расхождениях по сравнению с данными сопроводительных документов поставщика, применяются соответственно *акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей* (форма ТОРГ-2) и *акт об установленном расхождении по количеству и качеству при при-*

**емке импортных товаров** (форма № ТОРГ-3). Данные акты являются юридическим основанием для предъявления претензии поставщику.

Приемка товаров получателем по количеству, качеству и комплектности товаров от организации транспорта оформляется актом в соответствии с правилами, действующими на транспорте.

Акты о приемке товаров по количеству составляются в соответствии с фактическим наличием товаров данным, содержащимся в транспортных, сопроводительных или расчетных документах, а при приемке их по качеству и комплектности — требованиями к качеству товаров, предусмотренных в договоре или контракте. Акты составляются по результатам приемки членами комиссии и экспертом организации, на которого возложено проведение экспертизы.

Акт по форме № ТОРГ-2 составляется на отечественные товары в четырех экземплярах. Акт по форме № ТОРГ-3 составляется на импортные товары в пяти экземплярах.

Если товарно-материальные ценности поступают в организацию без счета поставщика, то они принимаются **по акту о приемке товара, поступившего без счета поставщика** (форма № ТОРГ-4). Ценности принимаются по данному акту по фактическому наличию. Акт составляется в двух экземплярах при участии материально ответственного лица. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй — остается у материально ответственного лица.

Для оформления приемки и оприходования тары применяется **акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика** (форма № ТОРГ-5). Акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй — остается у материально ответственного лица.

Товары приходуются по чистому весу (без тары). При оприходовании некоторых товаров чистый вес (нетто) определяется путем вычитания из общего веса товара (брутто) веса тары по маркировке. После высвобождения тары из-под товара ее взвешивают. Если фактический вес тары больше веса этой тары, указанного в маркировке, возникает разница в весе товара, которая называется **завесам тары**. Завес тары оформляется специальным **актом о завесе тары** (форма № ТОРГ-6) в двух экземплярах. Второй экземпляр вместе с рекламацией направляется поставщику для возмещения. При этом на таре делается отметка (краской, химическим карандашом, чернилами) с указанием номера и даты акта о завесе, чтобы предотвратить повторное активирование одной и той же тары.

Поступившие товары поступают для хранения на склад организации.

Для учета товаров в местах их хранения применяются формы, приведенные в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения, утвержденном постановлением Госкомстата России от 09.08.1999 г. № 66.

Организация складского учета товаров зависит от способа их хранения. Различают партионный и сортовой способы хранения и соответственно партионный и сортовой учет товарно-материальных ценностей.

При партионном способе хранения применяется *партионная карта* (форма № МХ-10). Эта форма составляется на каждую партию товаров для контроля за поступлением и отгрузкой по количеству, массе, сортам, стоимости товаров, поступивших различными видами транспортных средств (автотранспортом, железнодорожным, водным, воздушным транспортом и т. д.). Партионная карта выписывается в двух экземплярах на каждую партию товаров материально ответственным лицом. Указываются все необходимые реквизиты отправителя, получателя, станции отправителя материалов и дата акта о приеме товара, а также наименование, артикул, цена, количество, масса товара. Один экземпляр партионной карты остается на складе и служит регистром складского учета товаров, второй — передается в бухгалтерию. Полный расход каждой партии товаров оформляется в партионной карте подписями уполномоченных лиц с указанием данных о применении норм естественной убыли и окончательного результата учета товаров. После полного выбытия данной партии партионная карта склада передается в бухгалтерию для проверки и принятия соответствующего решения.

Для учета товаров в местах их хранения к ним прикрепляют *товарный ярлык* (форма № ТОРГ-11). Товарный ярлык заполняется в одном экземпляре материально ответственным лицом на каждое наименование с проставлением порядкового номера ярлыка. Товарный ярлык хранят вместе с товаром по месту его нахождения. Данные товарного ярлыка применяются для заполнения инвентаризационной описи товаров.

Для аналитического учета товаров, которые учитываются в количественно-стоимостном выражении, применяются *карточки количественно-стоимостного учета* (форма № ТОРГ-28).



Карточка ведется отдельно на каждое наименование, сорт товара. При количественно-стоимостном учете однородные товары различного назначения, но имеющие одинаковую розничную цену, могут учитываться вместе на одной карточке. Записи в карточке производятся в количественном и стоимостном выражении на основании проверенных документов, представляемых в бухгалтерию материально ответственными лицами.

Для учета движения и остатков товаров и тары на складе применяется *журнал учета движения товаров на складе* (форма № ТОРГ-18). Журнал ведется материально ответственным лицом по наименованиям, сортам, количеству и цене. Записи в журнал производятся на основании приходно-расходных документов или накопительных ведомостей по учету отпуска товаров и тары за день.

При продаже товаров другим организациям отпуск товаров со склада производится по *товарным накладным* (форма № ТОРГ-12). Товарная накладная составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, продающей товары, и является основанием для их списания. Второй экземпляр передается организации-покупателю и является основанием для оприходования им этих ценностей.

Для учета товарных документов в организациях торговли за отчетный период применяются *товарный отчет* (форма № ТОРГ-29) и *отчет по таре* (форма № ТОРГ-30).

Эти первичные документы составляются в двух экземплярах материально ответственным лицом с указанием номера, даты документов на поступление и выбытие товаров и тары. Товарный отчет, как правило, составляется при сальдовом методе учета товаров. Подписывается бухгалтером и материально ответственным лицом. Первый экземпляр отчета с приложенными документами, на основании которых составляется отчет, передается в бухгалтерию, второй экземпляр остается у материально ответственного лица.

Для учета внутреннего перемещения товарно-материальных ценностей между структурными подразделениями или материально ответственными лицами применяется *накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары* (форма № ТОРГ-13).

В случае возникновения по тем или иным причинам боя, порчи, лома товарно-материальных ценностей они подлежат уценке или списанию, что оформляется *актом о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей* (форма № ТОРГ-15). Акт составляется в трех эк-

земплярах и подписывается членами комиссии с участием представителей администрации, материально ответственного лица или, при необходимости, представителя санитарного надзора. Акт утверждается руководителем организации. Первый экземпляр передается в бухгалтерию и является основанием для списания с материально ответственного лица потерь, второй экземпляр остается в подразделении, третий — у материально ответственного лица.

В случае обнаружения при инвентаризации потерь от порчи товаров для их списания используется **акт о списании товаров** (форма № ТОРГ-16).

Для оформления уценки товаров при моральном устаревании, снижении покупательского спроса, обнаружении признаков понижения качества по различным причинам применяется **акт об уценке товарно-материальных ценностей** (форма № МХ-15). Акт составляется и подписывается в двух экземплярах ответственными лицами комиссии. Один экземпляр направляется в бухгалтерию, второй — передается материально ответственному лицу для хранения и прилагается к товарной накладной для передачи в организации торговли для перепродажи товарно-материальных ценностей по более низким ценам или для возврата их поставщику (производителю).

### 7.3. Оценка готовой продукции и товаров

Способы оценки товаров и готовой продукции определены ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Готовая продукция принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость готовой продукции, изготовленной в производстве, определяется по истечении отчетного периода на основе данных бухгалтерского учета.

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- фактическая производственная себестоимость (полная и неполная);
- нормативная себестоимость (полная и неполная);
- договорные цены;
- другие виды цен.

Фактическая производственная себестоимость применяется в основном при единичном мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Нормативную себестоимость в качестве учетных цен целесообразно использовать в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Преимуществами данных учетных цен являются удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки в планировании и учете.

В бухгалтерском учете готовая продукция, выпущенная из производства, может быть принята к учету одним из следующих способов:

- по фактической производственной себестоимости;
- по нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат.

Первые два способа включают в себя затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья и материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и другие затраты на производство продукции.

Плановая себестоимость представляет собой себестоимость, исчисленную исходя из средних норм затрат на производство соответствующих видов продукции за отчетный период.

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

Остатки готовой продукции на складах на конец или начало отчетного периода также могут оцениваться в учете организации по фактической производственной себестоимости или по нормативной себестоимости соответственно.

Нормативная себестоимость остатков готовой продукции также может определяться по прямым статьям затрат.

При использовании в качестве учетных цен нормативной себестоимости договорных и других видов цен необходимо по окончании месяца исчислять отклонение фактической производственной себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам для распределения этого отклонения на отгруженную (проданную) продукцию и остатки ее на складах. С этой целью составляют специальный расчет, представленный в табл. 7.2, с использованием средневзвешенного процента отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам.

Умножением стоимости отгруженной продукции и стоимости ее остатка на складе на конец месяца на исчисленный процент опреде-

ляют, какая часть отклонений относится на отгруженную и оставшуюся на складе продукцию (табл. 7.2).

**Таблица 7.2. Расчет фактической себестоимости отгруженной продукции**

№ п/п	Показатель	По учетным ценам	По фактической себестоимости	Отклонение (+, -)
1	2	3	4	5
1	Остаток готовой продукции на начало месяца	200 000	210 000	+10 000
2	Поступило из производства	2 800 000	2 954 000	+154 000
3	Итого	3 000 000	3 164 000	+164 000
4	Отношение отклонений фактической себестоимости от стоимости по твердым ценам, % (гр. 5, стр. 3 : гр. 3, стр. 3)	X	x	5,4667
5	Отгружено готовой продукции	2 500 000	2 636 000	+136 000
6	Остаток готовой продукции на конец месяца	500 000	528 000	+28 000

Умножением стоимости отгруженной продукции и стоимости ее остатка на складе на конец месяца на исчисленный процент определяют, какая часть отклонений относится на отгруженную и оставшуюся на складе продукцию.

Подобный расчет составляют и при использовании неполной производственной себестоимости. В этом расчете нет необходимости, если организация использует для учета выпуска продукции счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

По отгруженной продукции  $2\,500\,000 \times 5,4667 : 100 = 136\,667$  руб.;  
 $2\,500\,000 + 136\,667 = 2\,636\,667$  руб.

По остатку продукции на складе:

$500\,000 \times 5,4667 : 100 = 27\,333$  руб.;  $500\,000 + 27\,333 = 527\,333$ .

Оценка отгруженной (отпущенной) готовой продукции отражается в бухгалтерском учете одним из следующих способов:

- по полной фактической себестоимости;
- по полной нормативной (плановой) себестоимости.

Полная фактическая себестоимость или полная нормативная (плановая) себестоимость включает в себя наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией продукции, учет которых осуществляется на счете 44 «Расходы на продажу».

Порядок оценки **товаров** торговыми организациями зависит от способа продажи приобретенных товаров — оптовой или розничной продажи. К *розничной продаже* относится продажа товаров физическим лицам (населению) для личного, домашнего пользования, не связанного с предпринимательской деятельностью. К *оптовой торговле* относится продажа товаров юридическим лицам и физическим лицам (индивидуальным предпринимателям) для осуществления предпринимательской деятельности. Приобретенные организациями торговли товары, предназначенные для продажи, могут оцениваться следующим образом:

- по покупной стоимости (стоимости приобретения);
- по продажным ценам с отдельным учетом наценок (скидок) (разница между продажными и покупными ценами учитывается на счете 42 «Торговая наценка»);
- по учетным ценам.

Организации оптовой торговли учитывают приобретенные товары по покупной стоимости или по учетным ценам.

Организации розничной торговли учитывают товары по продажным ценам с отдельным учетом наценок (скидок).

Формирование покупной стоимости товаров может осуществляться двумя способами:

- по стоимости приобретения, включающей цену поставщика и другие расходы (например, транспортные расходы), связанные с приобретением товаров и произведенные до момента передачи товаров в продажу;
- только по цене поставщика с отнесением на расходы на продажу других расходов по заготовке и доставке товаров, произведенных до момента передачи товаров в продажу.

К *фактическим затратам* на приобретение товаров относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;
- таможенные пошлины;

- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением товаров;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены товары;
- затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации;
- затраты за услуги транспорта по доставке товаров до места их использования, если они не включены в цену товаров, установленную договором;
- начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит);
- начисленные до принятия к бухгалтерскому учету товаров проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих товаров;
- затраты по доведению товаров до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (затраты организации по подготовке, фасовке и улучшению технических характеристик);
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров.

При выборе способа оценки товаров следует принимать во внимание периодичность поступления товаров, условия их поставки, стоимость услуг, связанных с их приобретением. Выбранный организацией способ оценки товаров должен быть отражен в учетной политике организации, где также отражается выбранный способ формирования покупной стоимости товаров (с учетом или без учета в покупной стоимости товаров транспортных расходов).

Фактическая себестоимость запасов (готовой продукции, товаров), полученных *организацией по договору дарения или безвозмездно*, определяется исходя из текущей рыночной стоимости их на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактическая себестоимость запасов (готовой продукции и товаров), *внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации*, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Фактической себестоимостью готовой продукции и товаров, *полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами*, признается стоимость активов, пе-

реданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

*Товары и готовая продукция, не принадлежащие данной организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником. При отсутствии цены на указанные запасы в договоре или цены, согласованной с собственником, они могут учитываться по условной оценке.*

Товары и готовая продукция, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

Товары, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась, или они морально устарели либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости с учетом их физического состояния. Снижение стоимости товаров отражается в бухгалтерском учете в виде начисления резерва.

Начисление резерва под снижение стоимости запасов отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и дебету счета 91-2 «Прочие расходы». Начисленный резерв списывается на увеличение финансовых результатов в кредит счета 91-1 «Прочие доходы» по мере отпуска относящихся к нему запасов.

При отпуске товаров в продажу или ином выбытии (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) их оценка производится одним из следующих способов: по себестоимости единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения товаров (способ ФИФО).

## 7.4. Учет готовой продукции

Учет наличия и движения готовой продукции по фактической себестоимости осуществляют на активном счете 43 «Готовая продукция». Этот счет используется организациями отраслей материального

производства. Готовые изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи, учитывают на счете 41 «Товары». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону на счете 43 «Готовая продукция» не отражается. Фактические затраты по ним по мере продажи списываются со счетов учета затрат на производство в дебет счета 90 «Продажи».

Если готовая продукция полностью используется в самой организации, то ее можно приходить по дебету счета 10 «Материалы» и других аналогичных счетов с кредита счета 20 «Основное производство».

Продукция, не подлежащая сдаче на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 43 «Готовая продукция» не учитывается.

Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с использованием этого счета.

При первом варианте, являющемся традиционным для отечественной учетной практики, готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. Аналитический учет отдельных видов готовой продукции осуществляют, как правило, по учетным ценам (нормативной себестоимости, договорным ценам и др.) с выделением отклонений фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам.

Если фактическая себестоимость готовой продукции выше учетной стоимости, то отклонение списывают с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» дополнительной бухгалтерской проводкой. Превышение учетной стоимости над фактической отражается способом «красное сторно».

Списание готовой продукции может производиться по учетной стоимости. Одновременно на счета учета продаж списывают отклонения, относящиеся к проданной готовой продукции.

**Пример.** Организация осуществляет учет готовой продукции по фактической себестоимости. За отчетный период выпущена продукция основного производства на сумму 220 000 руб. Данная продукция реализована покупателям согласно счету-фактуре на общую сумму 324 500 руб., в том числе НДС — 18 % — 49 500.

Бухгалтерские записи имеют вид:

Дебет 43 «Готовая продукция»



Кредит 20 «Основное производство»

— 220 000 руб. — принята на учет готовая продукция, изготовленная в основном производстве;

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90-1 «Выручка»

— 324 500 руб. — отражается задолженность покупателя по отгруженной продукции;

Дебет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— 49 500 руб. — начислен НДС по реализованной продукции;

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 43 «Готовая продукция»

— 220 000 руб. — списана себестоимость отгруженной продукции с материально ответственного лица;

Дебет 90-9 «Прибыль от продаж»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

— 55 000 руб. (324 000 — 49 500 — 220 000) — отражен финансовый результат от продажи готовой продукции.

При использовании для учета затрат на производство продукции счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» синтетический учет готовой продукции осуществляют на счете 43 «Готовая продукция» по нормативной или плановой себестоимости. При этом по дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражают фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), а по кредиту — нормативную или плановую себестоимость. Фактическую производственную себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Нормативную или плановую себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и других счетов (10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 28 «Брак в производстве», 41 «Товары» и др.).

Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 «Выпуск продукции, (работ, услуг)» на 1-е число месяца определяют отклонение фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой и списывают с кредита счета 40 «Выпуск продукции

(работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи». При этом превышение фактической себестоимости продукции над нормативной или плановой списывают дополнительной проводкой, а экономию — способом «красное сторно». Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывают ежемесячно, и сальдо на отчетную дату он не имеет.

При использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отпадает необходимость в составлении отдельных расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам по готовой, отгруженной и проданной продукции, поскольку выявленное отклонение по готовой продукции сразу списывают на счет 90 «Продажи».

**Пример.** Организация осуществляет учет готовой продукции по учетным ценам. За отчетный период выпущена продукция основного производства по фактической стоимости на сумму 220 000 руб. (учетная цена — 218 000 руб.). Данная продукция реализована покупателям согласно счету-фактуре на общую сумму 324 500 руб., в том числе НДС-18 % — 49 500 руб.

Бухгалтерские записи имеют следующий вид:

Дебет 43 «Готовая продукция»

Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

— 218 000 руб. — принята на учет готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости, изготовленная в основном производстве;

Дебет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Кредит 20 «Основное производство»

— 220 000 руб. — списаны фактические затраты на производство продукции;

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90-1 «Выручка»

— 324 500 руб. — отражается задолженность покупателя по отгруженной продукции;

Дебет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— 49 500 руб. — начислен НДС по реализованной продукции;

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 43 «Готовая продукция»

— 218 000 руб. — списана себестоимость отгруженной продукции с материально ответственного лица;

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

— 2000 руб. — списано отклонение фактической производственной себестоимости готовой продукции от нормативной (плановой) себестоимости;

Дебет 90-9 «Прибыль от продаж»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

— 55 000 руб. (324 000 – 49 500 – 218 000 – 2000) — отражен финансовый результат от продажи готовой продукции.

В бухгалтерском балансе готовую продукцию отражают:

- по фактической производственной себестоимости (если не используется счет 40);
- по нормативной или плановой себестоимости (если используется счет 40);
- по неполной (сокращенной) фактической себестоимости (по прямым статьям расходов), когда общехозяйственные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи»;
- по неполной нормативной или плановой себестоимости (при использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и списании общехозяйственных расходов со счета 26 «Общехозяйственные расходы» на счет 90 «Продажи»).

## 7.5. Учет товаров

Для обобщения информации о наличии и движении товаров используют синтетический счет 41 «Товары». В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, счет 41 «Товары» применяют для учета материалов, изделий, продуктов, приобретенных специально для продажи, или когда стоимость готовых изделий, приобретенных для комплектации, не включается в себестоимость проданной продукции, а возмещается покупателем отдельно.

В торговых организациях приобретенные товары и тара принимаются на учет по счету 41 «Товары» по стоимости их приобретения. Принятые на учет товары отражают по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов.

Поступление товаров можно отражать с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в порядке, аналогичном для учета соответствующих операций с материалами.

Товары, принятые на ответственное хранение и на комиссию, учитывают на забалансовых счетах 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и 04 «Товары, принятые на комиссию».

Аналитический учет по счету 41 «Товары» ведут по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях по местам хранения товаров. Организации, осуществляющие торговую деятельность, на счете 41 «Товары» помимо товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи, учитывают также покупную тару и тару собственного производства (кроме инвентарной, служащей для производственных или хозяйственных нужд и учитываемой на счетах 01 «Основные средства» или 10 «Материалы»).

К счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

41-1 «Товары на складах»;

41-2 «Товары в розничной торговле»;

41-3 «Тара под товаром и порожня» и др.

На субсчете 41-1 «Товары на складах» учитывают наличие и движение товаров, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых организаций, оказывающих услуги общественного питания, в овощехранилищах, холодильниках и т. п.

На субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле» учитывают наличие и движение товаров в организациях розничной торговли (магазинах, палатках, ларьках, киосках и т. п.), а также в буфетах организаций общественного питания. На этом же субсчете указанные организации учитывают наличие и движение стеклянной посуды.

На субсчете 41-3 «Тара под товаром и порожня» учитывают наличие и движение тары под товарами и тары порожней (кроме стеклянной посуды в организациях розничной торговли и буфетах организаций общественного питания).

Приобретенные товары и тара принимаются организациями торговли на учет по счету 41 «Товары» по стоимости их приобретения. Принятые на учет товары отражают по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов. Поступление товаров можно отражать с использованием счета

15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в порядке, аналогичном для учета соответствующих операций с материалами.

В соответствии с п. 13 ПБУ 5/01 организации торговли могут включать затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), произведенных до передачи товаров в продажу, в состав расходов на продажу.

Организациям розничной торговли разрешается оценивать приобретенные товары по продажным (розничным) ценам с отдельным учетом наценок (скидок). В этом случае поступившие товары приходят по стоимости приобретения по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов. Одновременно на разницу между стоимостью приобретения товаров и их стоимостью по продажным ценам дебетуют счет 41 «Товары» и кредитуют счет 42 «Торговая наценка».

Счет 42 «Торговая наценка» предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) на товары в организациях розничной торговли, ведущих учет товаров по продажным ценам. На этом счете учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками организациям розничной торговли на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов. Организации розничной торговли, ведущие учет товаров по продажным ценам, приходят поступившие от поставщиков товары обычно бухгалтерской записью по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 60 «Расчет с поставщиками и подрядчиками» по покупным ценам. Одновременно на разницу между стоимостью приобретения товаров и их стоимостью по продажным ценам дебетуют счет 41 «Товары» и кредитуют счет 42 «Торговая наценка».

**Пример.** Организация розничной торговли приобрела товары согласно счету-фактуре поставщика:

- стоимость товаров — 100 0000 руб.;
- НДС 18 % — 18 000 руб.;
- стоимость тары — 200 руб.

Итого к оплате 118 200 руб.

Товары оприходованы с наценкой 15 %.

Бухгалтерские записи имеют следующий вид:

Дебет 41-2 «Товары в розничной торговле»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 100 000 руб. — на стоимость поступивших товаров;

Дебет 19-3 «НДС по приобретенным МПЗ»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 18 000 руб. — на сумму НДС по поступившим товарам;

Дебет 41-3 «Тара под товаром и порожня»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 200 руб. — на стоимость тары, поступившей с товаром;

Дебет 41-2 «Товары в розничной торговле»

Кредит 42-1 «Торговая наценка»

— 17 700 руб.  $(100\,000 + 18\,000) \times 15 : 100$  — на сумму торговой наценки на поступивший товар.

Учет продажи товаров осуществляется в том же порядке, что и учет готовой продукции. Порядок учета продажи товаров торговыми организациями осуществляется так же, как и в производственных организациях.

При признании выручки от продажи товаров при их отгрузке (отпуске) они списываются с кредита счета 41 «Товары» в дебет счета 90 «Продажи».

Если выручка от продажи отгруженных (отпущенных) товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (для предприятий оптовой торговли), то отпущенные товары списывают с кредита счета 41 «Товары» в дебет счета 45 «Товары отгруженные», а после признания выручки — в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 45 «Товары отгруженные».

Организации розничной торговли, учитывающие товары по продажным ценам, по мере продажи товаров или их выбытия по другим причинам сумму торговой наценки списывают с кредита счета 42 «Торговая наценка» в дебет счета 90 «Продажи» или 45 «Товары отгруженные» (при естественной убыли) способом «красное сторно».

Суммы торговых наценок, относящиеся к оставшимся в организации товарам, уточняются по данным инвентаризационных описей путем определения полагающейся скидки (накидки) на товары в соответствии с установленными размерами.

Сумма скидки или накидки на остаток непроданных товаров (в розничной торговле) может быть определена исходя из отношения суммы скидок или накидок на остаток товаров на начало месяца и оборота по кредиту счета 42 «Торговая наценка» (без учета сторнировочных записей) к сумме проданных товаров за месяц и остатка товаров на конец месяца (по продажным ценам).

Аналитический учет по счету 42 «Торговая наценка» должен обеспечить раздельное отражение сумм скидок (накидок) и разницу в ценах, относящихся к товарам отгруженным и товарам, оставшимся в организациях.

## Контрольные вопросы

1. Что понимается под готовой продукцией?
2. Назовите основные условия принятия к учету активов в виде готовой продукции.
3. Какие стадии включает в себя процесс движения готовой продукции?
4. Какой счет предназначен для учета готовой продукции, выпущенной из производства?
5. Какие способы оценки готовой продукции предусмотрены действующим законодательством?
6. В чем состоит отличие учета готовой продукции по полной фактической и полной нормативной (плановой) себестоимости?
7. Дайте основные бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета по выпуску готовой продукции по плановой (нормативной) себестоимости.
8. Какой способ оценки товаров применяется в организациях оптовой торговли?
9. Какой способ оценки товаров применяется в организациях розничной торговли?
10. Каким образом определяется сумма реализованной торговой наценки в организациях розничной торговли?

# Глава 8

## УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

---

### 8.1. Значение и задачи учета труда и его оплаты

Право граждан на труд закреплено Конституцией РФ, ст. 37 которой определено, что каждый гражданин имеет право свободно распоряжаться своими способностями к труду, выбирать род деятельности или профессию.

Основным сборником законодательных установлений по вопросам организации и оплаты труда является Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ (ред. от 28.07.2012 г.). Трудовой кодекс регулирует трудовые отношения всех работников, содействуя росту производительности труда, улучшению качества работы, повышению эффективности общественного производства и подъему на этой основе материального и культурного уровня жизни трудящихся, укреплению трудовой дисциплины и постепенному превращению труда на благо общества в первую жизненную потребность каждого трудоспособного человека.

В соответствии со ст. 129 Трудового кодекса РФ оплата труда — это система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами.

Так, согласно ст. 135 Трудового кодекса РФ системы заработной платы, размеры тарифных ставок, окладов, различного вида выплат устанавливаются:

- работникам организаций, финансируемых из бюджета, — соответствующими законами и иными нормативными правовыми актами;
- работникам организаций со смешанным финансированием (бюджетное финансирование и доходы от предпринимательской деятельности) — законами, иными нормативными правовыми актами,



коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами организаций;

- работникам других организаций — коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами организаций, трудовыми договорами.

Исходя из анализа указанных норм, формы и системы оплаты труда могут быть предусмотрены:

- законами;
- иными нормативными правовыми актами;
- коллективными договорами;
- соглашениями;
- локальными нормативными актами;
- трудовыми договорами.

Таким образом, трудовое законодательство не устанавливает правила, согласно которому формы и системы оплаты труда могут быть закреплены только в трудовых или коллективных договорах.

Регулирование оплаты труда и социально-трудовых взаимоотношений между работодателем и работниками на уровне отдельно взятой организации осуществляется в соответствии с принятыми в ней внутренними нормативными документами — договорами о труде, которые разрабатываются администрацией организации с участием представителей трудового коллектива. Договоры о труде могут заключаться:

- между работодателем и трудовым коллективом в лице уполномоченных ими лиц, например коллективный договор;
- между работодателем и отдельными работниками, например трудовой договор (контракт), договор о полной материальной ответственности и др.

Организация бухгалтерского учета с персоналом организации по оплате труда должна базироваться на полном объеме информации о всех льготах и соответствующих особенностях труда: вредность, переработка установленной продолжительности рабочего времени, изменение существенных условий труда, перевод на другую работу, простой не по вине работника.

В настоящее время основными задачами учета расчетов с персоналом по оплате труда являются:

- своевременное начисление заработной платы и прочих выплат работнику;
- соблюдение законности включения в себестоимость продукции (работ, услуг) суммы начисленной заработной платы и социальных отчислений;

- группировка показателей по труду и заработной плате для целей оперативного руководства;
- осуществление удержаний из заработной платы работников в соответствии с законодательством.

Учет труда и заработной платы должен обеспечить оперативный контроль количества и качества труда, использования средств, включаемых в фонд оплаты труда, и выплаты социального характера.

## 8.2. Формы и системы оплаты труда

В себестоимость продукции, работ и услуг включаются расходы на оплату труда рабочих и другого производственного персонала, исчисленные по принятым организацией системам и формам оплаты и отраженные на счете учета затрат основного производства.

В соответствии с законодательством организация самостоятельно разрабатывает и утверждает формы и системы оплаты труда работников, как числящихся в штате, так и привлекаемых со стороны для производства работ по договорам гражданско-правового характера.

Под системой оплаты труда понимают способ исчисления размеров вознаграждения, подлежащего выплате работникам организации в соответствии с произведенными ими затратами труда или по результатам труда.

В настоящее время в связи с развитием технического потенциала различают несколько систем оплаты труда, имеющих свои специфические особенности: тарифная, бестарифная, оплата труда на комиссионной основе, плавающих окладов.

При разработке системы оплаты труда закладываются три базовых элемента, определяющих в своем сочетании все виды оплаты труда:

- тарифные ставки;
- нормирование труда;
- формы оплаты труда.

Тарифная система содержит информацию о размере оплаты труда работников в зависимости от вида и качества работ. Подробные характеристики работ, а также требования, предъявляемые к квалификации исполнителя, содержат тарифно-квалификационные справочники.

В настоящее время основой построения системы тарифных ставок и окладов для дифференциации оплаты труда по основным тарифно-образующим факторам является минимальная заработная плата.

Минимальный размер оплаты труда (МРОТ) устанавливается одновременно на всей территории РФ федеральным законом и не может быть ниже размера прожиточного минимума трудоспособного человека (ст. 133 ТК РФ).

С 1 июня 2011 г. Федеральным законом от 01.06.2011 г. № 106-ФЗ «О минимальном размере оплаты труда» МРОТ установлен в размере 4611 руб. в месяц.

Исходя из минимальной заработной платы и среднесписочной продолжительности рабочего времени, устанавливаемых в законодательном порядке, определяют минимальные размеры часовых тарифных ставок 1-го разряда. При тарифной системе оплаты труда могут использоваться тарифные сетки или тарифные ставки.

Тарифная сетка представляет собой таблицы с почасовыми или дневными тарифными ставками, начиная с первого разряда. В каждой сетке предусмотрены тарифные ставки для оплаты работ сельщиков и повременных работников.

Тарифные ставки выражают в денежной форме размер оплаты труда рабочих на различных видах работ за соответствующую единицу рабочего времени.

Вторым элементом, определяющим систему оплаты труда, является норма труда. Норма труда представляет собой комплекс норм выработки, времени, объема обслуживания, численности, которые устанавливает администрация предприятия для своих работников в соответствии с определенным уровнем технологии, технического оснащения.

Третьим элементом, определяющим систему оплаты труда, являются формы его оплаты. В зависимости от количества труда и времени формы оплаты труда делятся на две основные группы — повременную и сдельную. Каждую из них подразделяют на различные виды. Сдельная форма имеет следующие виды: прямую, сдельно-премиальную, сдельно-прогрессивную, косвенную и аккордную. Повременная форма оплаты труда бывает простая и повременно-премиальная.

Повременной формой называют оплату труда за определенное количество отработанного времени вне прямой зависимости от количества выполненных работ. За отработанное время обычно принима-

ют календарный месяц (при месячной тарифной ставке) или час (при часовой тарифной ставке).

При повременной оплате труда установлены месячные оклады или тарифные ставки. Повременно оплачивают такой труд работников, который не поддается нормированию. Помесячным окладом оплачивают труд продавцов, кассиров, контролеров, руководящих, инженерно-технических работников и других специалистов и служащих предприятий (организаций торговли и общественного питания). Оклады продавцов, кассиров, контролеров дифференцированы в зависимости от квалификации, вида реализуемых товаров, местонахождения организации и ее структурных подразделений.

Размеры должностных окладов руководящих, инженерно-технических работников и других специалистов зависят от объема реализации организации или структурного подразделения. По часовым тарифным ставкам, которые дифференцированы по разрядам работников и типам организаций, оплачивают труд работников предприятий общественного питания.

При повременно-премиальной системе в дополнение к повременной тарифной ставке для усиления материального стимулирования работникам начисляют премии, размер которых зависит от выполнения отдельных показателей в работе.

При сдельной форме оплаты труда размер заработной платы зависит от объема выполненной работы и величины расценки.

Сдельная оплата труда может быть индивидуальной и коллективной. При индивидуальной сдельной оплате заработок начисляют по расценкам в зависимости от объема выполненных работ индивидуально каждым работником. Такую форму принимают при оплате труда работников мелкорозничной торговой сети, пунктов по приему стеклянной посуды от населения.

Наиболее распространенной системой сдельной формы оплаты труда является сдельно-премиальная. Рабочему, кроме заработка по прямым сдельным расценкам, выплачивается премия за выполнение и перевыполнение установленных показателей. Премии начисляются за фактически отработанное время на основании сдельного заработка.

При сдельно-прогрессивной системе оплата труда работников в пределах установленной исходной нормы (базы) производится по прямым сдельным расценкам, а сверх данной нормы — по повышенным. Увеличение сдельных расценок определяется в каждом случае по специальной шкале.

Доплата по этой системе устанавливается различными методами. Наиболее универсальным является следующий: вначале определяется часть заработка, начисленного по прямым расценкам за весь объем выполненной работы; полученная величина умножается на процент перевыполнения нормы выработки и на коэффициент увеличения сдельной расценки, взятый в соответствии с действующей шкалой прогрессивной оплаты.

Косвенная сдельная система служит для оплаты труда наладчиков технологического оборудования, слесарей-ремонтников, помощников мастеров и других вспомогательных рабочих, от результатов деятельности которых зависит производительность основных рабочих. Такая оплата может быть организована по сдельным расценкам, увеличивающимся на процент выполнения норм выработки в среднем по обслуживаемому участку.

При аккордной системе оплаты величина заработной платы устанавливается за весь объем работы, а не за каждое изделие или операцию. Эта система обычно сочетается с премированием за сокращение сроков выполнения аккордных заданий. Общая стоимость работ определяется на основе норм времени (выработки) и расценок. Аккордная система применяется на работах с длительным производственным циклом. Бригаде выдается аккордный наряд, предусматривающий весь комплекс основных и вспомогательных работ. В наряде указываются начало и окончание работ, а также суммы заработной платы с учетом качества.

Начисленную заработную плату можно подразделить на следующие виды: основную и дополнительную.

К основной относится плата, начисленная за проработанное время: оплата по тарифным ставкам и окладам, сдельным расценкам, оплата в неотработанное время. К таким выплатам относятся: оплата основного, очередного, дополнительного или учебного отпуска; компенсация за неиспользованный отпуск при увольнении; выплаты при направлении работника на курсы повышения квалификации с отрывом от производства; оплата времени выполнения государственных обязанностей; прочие виды выплат согласно действующему законодательству.

Выплаты работнику дополнительной заработной платы производятся в сроки, определенные действующим законодательством. Все перечисленные выплаты рассчитываются на основе среднего заработка, правила исчисления и применения которого устанавлива-

ются соответствующими нормативными документами. Во всех случаях средний заработок на день его выплаты не может быть менее установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда.

Основная заработная плата начисляется в зависимости от принятых в организации форм оплаты труда. Вознаграждения по результатам финансово-хозяйственной деятельности выплачиваются за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, за вычетом средств, направленных на потребление. Размер вознаграждения устанавливается по нормативу, определяемому как соотношение двенадцати месячных окладов к сумме указанной прибыли за предшествующий календарный год.

Дополнительная заработная плата представляет собой установленные законом выплаты за не проработанное на предприятии время. Это оплата отпусков, выходных пособий при увольнении, льготные часы при укороченном рабочем дне для подростков.

Условия оплаты труда работников, предусмотренные Положением об оплате труда, не могут быть ухудшены по сравнению с установленными трудовым законодательством (коллективным договором, соглашением), даже если работник выразил свое согласие на такое ухудшение.

Положение об оплате труда, как правило, регулирует следующие вопросы:

- 1) систему оплату труда, принятую на предприятии (заработная плата, доплаты, надбавки, премии);
- 2) порядок индексации заработной платы;
- 3) порядок выплаты заработной платы (дни выплаты, форма выплаты, форма расчетного листка).

Премии, выплачиваемые работникам, можно разделить на две категории — предусмотренные и не предусмотренные системой оплаты труда.

Согласно ст. 144 ТК РФ работодатель вправе (но не обязан) самостоятельно разработать систему премирования (с учетом мнения представительного органа работников). Такая система обычно фиксируется в самом Положении об оплате труда или в отдельном Положении о премировании.

Премии, выплачиваемые в соответствии с утвержденной системой премирования, являются дополнительной частью системы оплаты труда.

Система премирования подразумевает установление конкретных показателей, при выполнении которых определенному кругу работников выплачивается премия в конкретном размере и в установленные сроки.

### 8.3. Учет личного состава организации

Учет труда работников основывается на учете личного состава работников в разрезе их категорий (рабочие, служащие, производственный персонал, персонал, занятый в обслуживающих и вспомогательных производствах, и т. п.) и использования рабочего времени. Учет личного состава и использования рабочего времени в организации ведется в первичных учетных документах, к которым, в частности, относятся приказы (распоряжения) о приеме, увольнении и переводе работников на другую работу, о предоставлении отпусков, а также таблицы и личные карточки. Порядок учета работников и рабочего времени, отработанного физическими лицами, выполняющими для организации работу по договорам гражданско-правового характера (договор подряда, поручения и др.), определяется особенностями соответствующего договора.

Унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, а также Инструкция по их заполнению утверждены постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 г. № 1.

Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты состоит из двух разделов:

- по учету кадров;
- по учету использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда.

При этом унифицированные формы по учету кадров предназначены для применения юридическими лицами всех форм собственности, а унифицированные формы по учету использования рабочего времени распространены на юридические лица всех форм собственности, кроме бюджетных учреждений.

В утвержденные формы первичной учетной документации организации могут при необходимости вносить дополнительные реквизиты в соответствии с Порядком применения унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденным постановлением Госкомстата России от 24.03.1999 г. № 20.

При приеме работника организацией составляется приказ по форме № Т-1. В том случае, если в организацию принимается одновременно несколько работников, то на всех может быть оформлен один приказ по форме № Т-1а.

При оформлении приказа (распоряжения) о приеме на работу указываются следующие сведения:

- наименование структурного подразделения;
- профессия (должность);
- испытательный срок, если работнику устанавливается испытание при приеме на работу;
- условия приема на работу (в том числе указываются оклад или тарифная ставка) и характер предстоящей работы (по совместительству, в порядке перевода из другой организации, для замещения временно отсутствующего работника, для выполнения определенной работы и др.).

Приказ о приеме на работу подписывается руководителем организации или уполномоченным на это лицом, и его объявляют работнику(ам) под расписку.

На основании приказа о приеме на работу заполняются следующие документы:

- трудовая книжка работника;
- личная карточка работника (форма № Т-2 или № Т-2ГС);
- лицевой счет работника (форма № Т-54 или № Т-54а).

Содержание приказа о приеме на работу должно соответствовать условиям заключенного трудового договора с работником (ст. 68 ТК РФ).

Личная карточка работника (форма № Т-2) заполняется на лиц, принятых на работу, сотрудником отдела кадров в одном экземпляре. Лицо, принимаемое на работу, подписывает личную карточку с указанием даты ее заполнения. На государственных служащих заполняются личные карточки государственного служащего по форме № Т-2ГС.

Кроме того, на каждого научного и научно-педагогического работника кроме личной карточки заполняется в одном экземпляре и ведется учетная карточка научного работника (форма № Т-4).

Прием на работу организацией осуществляется согласно утвержденному директором штатному расписанию. Штатное расписание (форма № Т-3) содержит перечень структурных подразделений, должностей, сведения о количестве штатных единиц, должностных



окладах, надбавках и месячном фонде заработной платы. Штатное расписание утверждается приказом руководителя организации или уполномоченным им лицом, изменения в штатное расписание также вносятся в соответствии с приказом вышеназванных лиц.

Переводы работников на другую работу оформляются приказом о переводе работника на другую работу (форма № Т-5,) который заполняется работником отдела кадров, подписывается руководителем организации или уполномоченным лицом и объявляется работнику под расписку. В данном приказе указывается оклад (тарифная ставка) по новому месту работы.

Если одновременно переводятся несколько работников на другую работу, это может быть оформлено одним приказом по форме № Т-5а.

На основании приказа о переводе делаются отметки в следующих формах:

- в личной карточке (формы № Т-2 или Т-2ГС);
- лицевом счете (формы № Т-54 или Т-54а);
- вносится запись в трудовую книжку.

Предоставление работнику отпуска оформляется приказом (распоряжением) о предоставлении отпуска работнику (форма № Т-6). При предоставлении отпуска нескольким работникам приказ составляется по форме № Т-6а. Отпуск работникам предоставляется в соответствии с составленным графиком отпусков (форма № Т-7).

При увольнении работника составляется приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работником (форма № Т-8), который заполняется работником кадровой службы, подписывается руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляется работнику под расписку.

На основании приказа делается запись в следующих формах:

- в личной карточке (форма № Т-2 или Т-2ГС);
- в лицевом счете (форма № Т-54 или Т-54а);
- в трудовой книжке;
- производится расчет с работником по форме № Т-61 «Записка-расчет при прекращении действия трудового договора (контракта)».

На основании первичных документов о приеме на работу открывается на работника лицевой счет (форма № Т-54 или № Т-54а).

Лицевой счет заполняется в течение года. В нем справочно отражается информация, характеризующая год рождения работника, ко-

личество иждивенцев, паспортные данные, номер страхового пенсионного свидетельства, адрес места жительства. В лицевом счете в течение года проставляются отметки о приеме на работу и переводах с указанием отдела, должности и оклада. Кроме того, приводятся помесечно все виды начислений и удержаний, которые произведены, исходя из них вычисляется средний заработок, необходимый для проведения начислений при оплате отпуска, по больничным листкам и т. д. На следующий год на каждого работника будет открыт новый лицевой счет.

По данным лицевого счета составляется Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы с физических лиц по форме № 1НДФЛ, в которой определяется доход работника нарастающим итогом с начала года, налогооблагаемая база, суммы налога на доходы с физических лиц. Налоговая карточка служит основанием для составления справки о доходах физического лица, которую представляют в налоговые органы.

Кроме того, по каждому работнику составляется Индивидуальная карточка учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, утвержденная приказом МНС России от 27.07.2004 г. № САЭ-3-05/443. Индивидуальные карточки предназначены для определения налогооблагаемой базы для исчисления отчислений на социальное и медицинское страхование и пенсионное обеспечение.

Учет личного состава и рабочего времени ведется по группам работников, штатному и нештатному персоналу, местам производства работ, видам продукции (работ и услуг), изготовлением которых заняты работники.

При составлении отчетности и расчете различных показателей хозяйственной деятельности возникает необходимость определения списочной и среднесписочной численности организации. Списочной является численность на определенный момент времени. В течение отчетного периода она меняется.

Для определения численности работников за отчетный период исчисляется среднесписочная численность работников, которая используется для определения производительности труда, средней заработной платы, коэффициентов оборота, текучести и других показателей.

Порядок расчета численности работников установлен приказом Росстата от 24.10.2011 г. № 435 «Об утверждении Указаний по запол-

нению форм федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности, заработной плате и движении работников», № П-5 (м) «Основные сведения о деятельности организации».

Согласно п. 77 Порядка расчета численности различают среднюю численность работников, среднесписочную численность работников, среднюю численность внешних совместителей, среднюю численность работников, выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера.

Среднесписочную численность работников за отчетный месяц исчисляют путем суммирования численности работников. Среднесписочная численность работников рассчитывается на основании списочной численности, которая приводится на определенную дату, например на последнее число отчетного периода.

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Средняя} & & \text{Среднесписочная} & & \text{Средняя} & & \text{Средняя численность} \\ \text{численность} & = & \text{численность} & + & \text{численность} & + & \text{работников, выполнявших} \\ \text{работников} & & \text{работников} & & \text{внешних} & & \text{работы по договорам} \\ \text{организации} & & & & \text{совместителей} & & \text{гражданско-правового} \\ & & & & & & \text{характера.} \end{array}$$

В списочную численность работников включаются наемные работники, работавшие по трудовому договору и выполнявшие постоянную, временную или сезонную работу один день и более, а также работавшие собственники организаций, получавшие заработную плату в данной организации.

Расчет среднесписочной численности работников производится на основании ежедневного учета списочной численности работников, которая должна уточняться на основании приказов о приеме, переводе работников на другую работу и прекращении трудового договора.

Численность работников списочного состава за каждый день должна соответствовать данным табеля учета рабочего времени работников, на основании которого устанавливается численность работников, явившихся и не явившихся на работу.

В списочной численности работников за каждый календарный день учитываются как фактически работающие, так и отсутствующие на работе по каким-либо причинам.

Лица, работавшие неполное рабочее время в соответствии с трудовым договором, штатным расписанием или переведенные с пись-

менного согласия работника на работу на неполное рабочее время, при определении среднесписочной численности работников учитываются пропорционально отработанному времени.

Расчет средней численности этой категории работников производится в следующем порядке:

а) исчисляется общее количество человеко-дней, отработанных этими работниками, путем деления общего числа отработанных человеко-часов в отчетном месяце на продолжительность рабочего дня исходя из продолжительности рабочей недели, например:

- 40 ч — на 8 ч (при пятидневной рабочей неделе) или на 6,67 ч (при шестидневной рабочей неделе);
- 36 ч — на 7,2 ч (при пятидневной рабочей неделе) или на 6 ч (при шестидневной рабочей неделе);
- 24 ч — на 4,8 ч (при пятидневной рабочей неделе) или на 4 ч (при шестидневной рабочей неделе);

б) определяется средняя численность не полностью занятых работников за отчетный месяц в пересчете на полную занятость путем деления отработанных человеко-дней на число рабочих дней по календарю в отчетном месяце. При этом за дни болезни, отпуска, неявок (приходящиеся на рабочие дни по календарю) в число отработанных человеко-часов условно включаются часы по предыдущему рабочему дню (в отличие от методологии, принятой для учета количества отработанных человеко-часов).

Среднесписочная численность работников за месяц исчисляется путем суммирования списочной численности работников за каждый календарный день месяца, т. е. с 1-го по 30-е или 31-е число (для февраля — по 28-е или 29-е число), включая праздничные (нерабочие) и выходные дни, и деления полученной суммы на число календарных дней месяца. Численность работников списочного состава за выходной или праздничный (нерабочий) день принимается равной списочной численности работников за предшествующий рабочий день. При наличии двух или более выходных или праздничных (нерабочих) дней подряд численность работников списочного состава за каждый из этих дней принимается равной численности работников списочного состава за рабочий день, предшествовавший этим дням.

В составе работников организации могут быть выделены следующие основные группы: административно-управленческий персонал, работники основного производства, работники отдела снабжения и сбыта, обслуживающий персонал.

Анализ кадрового состава осуществляется в организации в течение года по итогам отчетных периодов, на основе данных такого анализа принимаются решения о перемещении, сокращении или увеличении работников организации.

## 8.4. Учет рабочего времени

В целях контроля состояния трудовой дисциплины и начисления заработной платы, учета отработанного времени в организациях ведут табельный учет рабочего времени. Он обеспечивает контроль за фактически отработанным каждым работником времени и его недоиспользованием.

Продолжительность ежедневной работы (смены), порядок предоставления дней отдыха и другие вопросы использования рабочего времени предусматриваются графиками работы, утвержденными администрацией по согласованию с местной профсоюзной организацией. В условиях полутора- и двухсменной работы предприятия может применяться ленточный график, при котором работники выходят на работу не все одновременно, а группами в разные часы на протяжении рабочего дня. При этом разрешается введение суммированного учета рабочего времени с тем, чтобы продолжительность рабочего времени за месяц не превышала нормального числа рабочих часов, установленного для данной категории работников.

Учет использования рабочего времени ведется в табелях учета использования рабочего времени (форма № Т-13), который составляется в одном экземпляре уполномоченным лицом, подписывается руководителем структурного подразделения, работником кадровой службы и передается в бухгалтерию.

Отметки в таблице о причинах неявок на работу или о работе в режиме неполного рабочего дня, о работе в сверхурочное время и других отступлениях от нормальных условий работы должны быть сделаны только на основании документов, оформленных надлежащим образом (листок нетрудоспособности, справка о выполнении государственных обязанностей и т. п.).

Табель представляет собой именной список работников организации. Порядок его ведения установлен Основными положениями по учету труда и заработной платы в промышленности, строительстве, организациях других отраслей.

Табельный учет предполагает наблюдение за началом и окончанием рабочего дня, опозданиями и неявками, позволяет получить данные о фактически отработанном времени, составлять отчетность о наличии и движении работников, использовании рабочего времени и состоянии трудовой дисциплины.

В таблице учета использования рабочего времени указываются: табельный номер работника, фамилия, имя, отчество, количество отработанных часов, в том числе ночных, выходные дни, неявки на работу (по болезни, в связи с командировкой, отпуском, выполнением государственных и общественных обязанностей). Каждому конкретному дню присваивается стандартное условное обозначение.

Количество часов, отработанных работником в день, проставляется цифрами, в зависимости от установленной на предприятии рабочей недели, а следовательно, продолжительности рабочего дня.

По окончании месяца табель закрывается, т. е. в нем подсчитывается по каждому работнику: количество дней явок на работу, неявок по причинам, количество неотработанных часов (опоздания, преждевременный уход).

Табель учета рабочего времени служит основанием для начисления заработной платы при повременной форме оплаты труда. Расчет количества отработанных часов может осуществляться два раза в месяц или общим итогом за месяц.

Учет труда работника, имеющего форму сдельной оплаты труда, производится на основании карточки учета выработки, маршрутного листа, наряда на работу и других документов на выполнение в течение месяца работы в соответствии с утвержденными нормами, выработками и расценками.

Наряд на работу представляет собой задание на выполнение определенного вида работ или услуг, производства продукции. По окончании работы в наряде делается отметка о конечных результатах труда по этому наряду. Аналогично оформляется и карточка учета выработки.

Всем работникам, труд которых оплачивается сдельно, администрация организации по истечении пяти дней после приема работника обязана выдать расчетные книжки (ст. 100 ТК РФ). В расчетные книжки (расчетный листок) записываются условия труда и расчеты по заработной плате. Они хранятся у работника и представляются в бухгалтерию для записи расчетов по заработной плате и для отметок об изменении условий труда.

После записи расчетов по заработной плате расчетная книжка возвращается работнику не позднее чем за два дня до выдачи заработной платы. Расчетная книжка (расчетный листок) является документом, подтверждающим размер заработной платы работника — это официальное ее свидетельство. Однако наиболее распространенным регистром аналитического учета расчетов по заработной плате является расчетный листок. Расчетные листки выдаются ежемесячно каждому работнику в день выдачи заработной платы из кассы организации.

## 8.5. Начисление и выплата заработной платы

Расходы на оплату труда работников организации, в том числе не состоящих в ее штате, осуществляемые в соответствии с принятой организацией системой оплаты труда (включая премии, стимулирующие и компенсирующие выплаты), независимо от источников выплат учитываются на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», по кредиту которого показывается начисленная из всех источников сумма оплаты труда. По дебету отражаются удержания из начисленной суммы оплаты труда и доходов, выдача причитающихся сумм работникам и не выплаченные в срок суммы оплаты труда и доходов. Сальдо этого счета, как правило, кредитовое и показывает задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате и другим указанным платежам.

Основным регистром, используемым для оформления расчетов с работниками по заработной плате, является расчетно-платежная ведомость. Это регистр аналитического учета, так как составляется в разрезе каждого табельного номера, по категориям работников, по видам оплат и удержаний. Расходы организации на оплату труда работников формируют расходы по обычным видам деятельности (п. 5, 7 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н).

**Пример.** В штате организации состоит 5 работников, которым установлены соответствующие оклады (таблица). Учетной политикой организации и трудовым договором определена повременная форма оплаты труда. В октябре количество рабочих дней — 23. Работникам организации начислена заработная плата за месяц на сумму 48 287 руб. Работник Миронов И.И. отработал 18 дней, Нестеров В.Т. — 20 дней.

Таблица 8.1. Начисление заработной платы работникам организации, руб.

Ф. И. О.	Оклад	Количество рабочих дней	Начислено за отработанное время	Оплата работы в выходные дни	Материальное поощрение	Оплата больничных	Всего начислено	Удержания		Сумма к выдаче	Сальдо расчетов по счету 70		Налоговая база для социальных отчислений нарастающим итогом	Социальные отчисления		
								Налог на доходы физических лиц	Материальный ущерб		Дебет	Кредит		Фонд социального страхования 2,9 %	Фонд медицинского страхования 5,1 %	Пенсионный фонд 26 %
Киселев Л.П.	12 000	23	12 000				12 000	1560		10 440		10 440	10 440	480	432	1680
Миронов И.И.	12 000	18	9391				9391	1221		8170		8170	8170	376	338	1315
Веселова М.Р.	10 000	23	10 000				10 000	1300		8700		8700	8700	400	360	1400
Нестеров В.Т.	9000	20	7896				7896	1195		6701		6701	6701	316	284	1153
Серова К.А.	9000	23	9000				9000	1170		7830		7830	7830	360	324	1260
Итого октябрь	52 000		48 287				48 287	6446		41 841		41 841	41 841	1932	1738	6808



При повременной форме оплаты труда основанием для начисления заработной платы является табель учета использования рабочего времени (форма № Т-13), в котором отражается информация о количестве отработанного и не отработанного времени работниками за текущий месяц.

Заработок рабочих определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки установленного разряда рабочего на количество отработанных им часов или дней.

Заработок других категорий работников определяют следующим образом: если эти работники отработали все рабочие дни месяца, то их оплату составят установленные для них оклады; если же они отработали неполное число рабочих дней, то их заработок определяют делением установленной ставки на календарное количество рабочих дней и умножением полученного результата на количество оплачиваемых за счет предприятия рабочих дней.

На сумму начисленной заработной платы в бухгалтерском учете составляется запись:

- в торговых организациях:

Дебет 44 «Расходы на продажу»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

- в производственных организациях:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление оплаты труда по операциям, связанным с заготовлением и приобретением производственных запасов, оборудования к установке и осуществлением капитальных вложений, отражают:

- на сумму заработной платы, включаемой в первоначальную стоимость основных средств:

Дебет 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

- на сумму заработной платы, включаемой в фактическую себестоимость материально-производственных запасов:

Дебет 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Пособия по временной нетрудоспособности и другие выплаты за счет средств органов социального страхования отражают по дебету

счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредиту счета 70.

Начисленные суммы премий, материальной помощи, пособий, оплаты труда по работам, производимым за счет средств целевого финансирования и в процессе получения внереализационных или операционных доходов, отражают по дебету счетов 91 «Прочие доходы и расходы», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 86 «Целевое финансирование» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление доходов работникам организации по акциям и вкладам в ее имущество оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Организация может создавать резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет. Резервируемые суммы относят в дебет тех же счетов производственных затрат, на которые отнесена начисленная зарплата работников, и в кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

По мере ухода рабочих в отпуск фактически начисленные им суммы за отпускной период списывают на уменьшение созданного резерва. При этом составляют следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Такой же записью оформляют начисление работникам вознаграждений за выслугу лет.

Заработная плата в соответствии со ст. 136 ТК РФ выплачивается не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка организации, коллективным договором, трудовым договором.

Выплата заработной платы работнику осуществляется, как правило, в месте выполнения им работы либо перечисляется на указанный работником счет в банке на условиях, определенных коллективным договором или трудовым договором.

При выплате заработной платы работодатель обязан в письменной форме извещать каждого работника о составных частях заработной платы, причитающейся ему за соответствующий период, размерах и основаниях произведенных удержаний, а также об общей денежной сумме, подлежащей выплате.

По общему правилу работодатель обязан оплачивать труд работника в денежной форме. Оплата в иных формах допускается только

по письменному заявлению работника и только в пределах 20 % от общей суммы заработной платы (ст. 131 ТК РФ). При этом выплата части заработной платы в натуральной (неденежной) форме является правом, а не обязанностью работодателя.

Натуральная форма оплаты труда может быть предусмотрена коллективным или трудовым договором. В качестве оплаты труда работодатель вправе выдавать только ту продукцию или товары, свободный оборот которых разрешен законодательством.

Выплата заработной платы работникам из кассы отражается записью:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 50 «Касса».

Выплата заработной платы из кассы может осуществляться из суммы денежных средств, полученных в виде выручки от покупателей (в торговых организациях), либо денежные средства организации получают с расчетного счета. Получение денежных средств с расчетного счета осуществляется на основании денежного чека, в котором должна быть указана сумма, предназначенная для выплаты заработной платы работникам.

Денежные средства на выплату заработной платы безналичным путем могут быть перечислены на счета работников по открытым у них вкладам в коммерческих банках, на счета работников, предназначенные для расчетов пластиковыми картами, и на текущие счета физических лиц.

Выплата заработной платы безналичным путем осуществляется на основании заявления работника, в котором должны быть указаны реквизиты его текущего счета, открытого коммерческим банком.

При открытии карточных счетов организация определяет категорию карточки, которая будет выдана работнику: расчетная карточка или кредитная карточка.

Расчетная (или дебетовая) карта — это выданная владельцу средств на банковском счете банковская карта, использование которой позволяет держателю банковской карты согласно условиям договора между эмитентом и клиентом распоряжаться денежными средствами, находящимися на его счете в пределах расходного лимита, установленного эмитентом, для оплаты товаров и услуг и/или получения наличных денежных средств. Естественно, что по таким картам операции ограничиваются суммой, заранее внесенной на счет держателя карты.

Кредитная карта — это банковская карта, использование которой позволяет держателю банковской карты согласно условиям договора с эмитентом осуществлять операции в размере предоставленной эмитентом кредитной линии и в пределах расходного лимита, установленного эмитентом, для оплаты товаров и услуг или получения наличных денежных средств.

Для выплаты заработной платы по карточным счетам, открытым в уполномоченном банке организации, составляется платежное поручение на общую сумму заработной платы, а не на каждого работника. В банк направляется список сотрудников и начисленные им суммы.

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 51 «Расчетные счета».

При натуральной форме оплаты труда, т. е. выдаче работникам в качестве оплаты труда готовой продукции, товаров и др., составляют следующие бухгалтерские записи:

- на сумму начисленной заработной платы:

Дебет 20, 23, 25, 44

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

- на сумму выданной продукции, товаров, материалов в натуре по ценам реализации, включая НДС:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»;

- на производственную себестоимость готовой продукции, фактическую себестоимость товаров и материалов, выданных в порядке натуральной оплаты:

Дебет 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

Правила списания банком денежных средств на выплату заработной платы работникам организации (клиента) также установлены законодательством.

При наличии на счете организации денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, эти средства списываются со счета в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание, т. е. в порядке календарной очередности (п. 1 ст. 855 ГК РФ).

Если же денежных средств, имеющихся на счете организации, недостаточно для удовлетворения всех предъявленных к нему требований, банк производит списание денежных средств в особом порядке, установленном п. 2 ст. 855 ГК РФ.

В соответствии с этим порядком во вторую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчета по выплате выходных пособий и оплате труда лицам, работающим по трудовому договору.

Списание же средств по платежным документам самого предприятия на оплату труда работников производится в третью очередь.

## **8.6. Доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий труда**

Для правильного начисления оплаты труда рабочим большое значение имеет учет отступлений от нормальных условий работы, которые требуют дополнительных затрат труда и оплачиваются дополнительно к действующим расценкам на сдельную работу.

Размеры доплат и условия их выплаты предприятия устанавливают самостоятельно и фиксируют их в коллективном или трудовом договоре.

В заработной плате определенные суммы составляют различные доплаты: за работу в ночное время и сверхурочное время, выходные и праздничные дни, временное замещение отсутствующего работника, классность и т. п.

Стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки за высокую квалификацию, профессиональное мастерство, работу с меньшей численностью, премии, вознаграждения и т. д.) определяются в пределах имеющихся средств.

Сверхурочной считается работа сверх установленной законом продолжительности рабочего дня. Данная работа, согласно ст. 88 ТК РФ, оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а последующие часы — не менее чем в двойном размере за каждый час сверхурочной работы.

Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четыре часа в течение двух дней подряд и 120 часов в год. Компенсация сверхурочных работ отгулом не допускается (ст. 88 ТК РФ).

Согласно трудовому законодательству временем ночной работы считается время с 22 до 6 часов. Часы ночной работы оплачиваются в повышенном размере, предусмотренном трудовым договором, но не ниже размеров, установленных законодательством (ст. 90 ТК).

Работа в выходной или праздничный день компенсируется работнику представлением другого дня отдыха или по соглашению сторон в денежной форме. Работа в эти дни оплачивается не менее чем в двойном размере: а) сельщикам — не менее чем по двойным сдельным расценкам; б) работникам, труд которых оплачивается по часовым (дневным) ставкам, — в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки; в) работникам, получающим месячный оклад, — в размере не менее одной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа проводилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа проводилась сверх месячной нормы.

Время вынужденных перерывов в работе, в течение которого работники находятся на предприятии, но не могут быть использованы, называется простоем. Время простоя по вине работника не оплачивается ему совсем, а не по вине работника, если он предупредил администрацию, — оплачивают из расчета не ниже  $\frac{2}{3}$  тарифной ставки установленного работнику разряда или оклада (ст. 94 ТК РФ).

При переводе работника на нижеоплачиваемую работу в связи с простоем оплата осуществляется по среднему заработку основной профессии работающего.

Доплата за совмещение производится в процентах к месячному заработку или к часовой тарифной ставке заменяемого работника.

За временное замещение может доплачиваться разница между окладами замещаемого и замещающего при условии, если временно заменяющий не является штатным заместителем.

В соответствии с Законом Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» производятся выплаты всем гражданам, проживающим на территории, подвергшейся воздействию радиации, в период с 1986 по 1991 г. (до 01.01.91 г.) в размере 20 % от минимальной заработной платы ежемесячно, в том числе и детям школьного возраста, а работающим гражданам еще плюс 80 % от минимального размера оплаты труда. С этих сумм не взимается налог на доходы с физических лиц. Основанием для начисления таких выплат является справка или удостоверение, подтверждающее проживание в местности, подвергшейся воздействию радиации вследствие аварии на Чернобыльской АЭС с 1986 по 1991 г.

Кроме этих выплат всем работникам, получающим «чернобыльские», полагается дополнительный отпуск (7 дней), который расчи-

тывается исходя из среднего заработка. С суммы дополнительного отпуска налог на доходы с физических лиц не взимается.

Дополнительные выплаты работникам должны иметь документальное подтверждение (табель учета рабочего времени, приказы, распоряжения), при этом их сумма включается в налогооблагаемый доход для исчисления налога на доходы с физических лиц.

Согласно трудовому законодательству в определенных случаях рабочим и служащим оплачивается непроработанное время. В основе расчета сумм таких выплат лежит средний заработок, правила исчисления и применения которого устанавливаются нормативными документами.

Порядок исчисления среднего заработка определен постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 г. № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы».

Утвержденное положение определяет особенности порядка исчисления средней заработной платы (среднего заработка) для всех случаев определения ее размера, предусмотренных ТК РФ.

Для расчета среднего заработка учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые у соответствующего работодателя, независимо от источников этих выплат.

Для расчета среднего заработка не учитываются выплаты социального характера и иные выплаты, не относящиеся к оплате труда (материальная помощь, оплата стоимости питания, проезда, обучения, коммунальных услуг, отдыха и др.).

Расчет среднего заработка работника независимо от режима его работы производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя заработная плата.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев.

При исчислении среднего заработка из расчетного периода исключается время, а также начисленные за это время суммы, если:

а) за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством Российской Федерации, за исключением перерывов для кормления ребенка, предусмотренных трудовым законодательством Российской Федерации;

б) работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;

в) работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;

г) работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;

д) работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;

Если работник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней за расчетный период или за период, превышающий расчетный период, средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за предшествующий период, равный расчетному.

Если работник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней за расчетный период и до начала расчетного периода, средний заработок определяется исходя из размера заработной платы, фактически начисленной за фактически отработанные работником дни в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в календарных днях, и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на 12 и на среднемесячное число календарных дней (29,4).

В случае если один или несколько месяцев расчетного периода отработаны не полностью, средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму среднемесячного числа календарных дней (29,4), умноженного на количество полных календарных месяцев, и количества календарных дней в неполных календарных месяцах.

Право на ежегодный оплачиваемый отпуск относится к числу основных трудовых прав каждого работника (ст. 66 ТК РФ).

Установленный федеральным законодательством ежегодный оплачиваемый отпуск гарантируется всем гражданам, работающим по трудовому договору (ст. 37 Конституции РФ), независимо от формы организации предприятия и степени занятости работника, а также места выполнения трудовых обязанностей, формы оплаты труда, занимаемой должности, срока трудового договора.

Отпуска для отдыха подразделяются на основные и дополнительные. Отличие между ними заключается в продолжительности, основаниях и порядке предоставления.



Основной отпуск гарантирован работнику независимо от того, где он работает и какую работу выполняет. Дополнительный отпуск предоставляют в случаях особых условий и характера работы.

Вступивший в действие новый Трудовой кодекс РФ не только изменил порядок предоставления отпуска, но и порядок расчета отпускных.

Во-первых, продолжительность ежегодных отпусков теперь составляет 28 (ст. 115 ТК РФ) календарных дней, а не 24 рабочих дня при шестидневной рабочей неделе (ст. 67 ТК РФ).

Во-вторых, работник имеет право уйти в отпуск уже через 6 месяцев, непрерывно проработанных на одном предприятии (ст. 122 ТК РФ), а не через 11 месяцев, как было раньше. Отпуск может быть продлен на дни временной нетрудоспособности.

Для равномерного предоставления отпусков работникам на предприятии составляется график отпусков, который представляет собой нормативный акт, обязательный для исполнения как администрацией, так и работниками.

При увольнении работника организация либо выплачивает ему денежную компенсацию за все неиспользованные дни отпуска, либо предоставляет отпуск на основании письменного заявления работника (ст. 127 ТК РФ). Расчет суммы компенсации отпуска при увольнении осуществляется в Записке-расчете при прекращении действия трудового договора (контракта) с работником по форме № Т-61.

В соответствии с действующим законодательством все работники (штатные, нештатные, сезонные, временные, совместители, работающие по трудовым соглашениям) подлежат обязательному государственному социальному страхованию независимо от характера и длительности выполняемых работ.

Основной целью государственного социального страхования является обеспечение государственных гарантий в системе социального страхования работников в непредвиденных ситуациях в целях их материальной поддержки. Соответствующие государственные гарантии определены в виде выплат пособий по социальному страхованию.

Законодательством Российской Федерации установлены виды пособий, выплачиваемые за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации (ФСС РФ), к которым относятся:

- пособие по временной нетрудоспособности;
- пособие по беременности и родам;

- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- единовременное пособие при рождении ребенка;
- ежемесячное пособие по уходу за ребенком;
- ежемесячное пособие на ребенка;
- единовременное пособие при передаче ребенка на воспитание в семью;
- пособие при усыновлении ребенка;
- оплата дополнительных выходных дней для ухода за детьми-инвалидами;
- пособие на погребение.

Более подробно следует рассмотреть все виды пособий по государственному социальному страхованию.

Согласно ст. 183 Трудового кодекса Российской Федерации (ТК РФ) при временной нетрудоспособности работодатель обязан выплатить работнику пособие по временной нетрудоспособности. При этом размеры пособий и условия их выплаты устанавливаются федеральными законами.

Для граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, порядок, размеры и условия обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности установлены Федеральным законом от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

В соответствии со ст. 2 Закона № 255-ФЗ право на получение пособия по временной нетрудоспособности имеют граждане, подлежащие обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а именно граждане Российской Федерации, иностранные граждане (постоянно или временно проживающие на территории Российской Федерации) и лица без гражданства, которые:

- работают по трудовому договору;
- являются государственными и муниципальными гражданскими служащими;
- замещают государственные должности Российской Федерации, государственные должности субъекта Российской Федерации, а также муниципальные должности, замещаемые на постоянной основе;
- являются членами производственного кооператива и принимают личное трудовое участие в его деятельности;

- являются священнослужителями;
- осуждены к лишению свободы и привлечены к оплачиваемому

труду.

Основанием для назначения пособий служит выданный лечашим учреждением листок нетрудоспособности, а при его утрате — дубликат этого листка. Дубликат выдает лечашее учреждение, которое выдало листок нетрудоспособности, по предъявлении справки с места работы, что в данное время пособие не оплачено. Пособие выдается с первого дня установления утраты трудоспособности и до ее восстановления или установления инвалидности.

Размер пособия при общем заболевании зависит от непрерывного стажа работы члена трудового коллектива: до 5 лет — 60 % заработка; от 5 до 8 лет — 80 % заработка; от 8 лет — 100 % заработка.

Законодательством предусмотрены случаи, когда независимо от непрерывности стажа пособие выдается в размере 100 % заработной платы: вследствие трудового увечья или профессионального заболевания; работающим инвалидам ВОВ и другим инвалидам, приравненным в отношении льгот к инвалидам ВОВ; лицам, имеющим на своем иждивении трех и более детей, не достигших 16 (учащиеся — 18) лет; по беременности и родам; гражданам, подвергшимся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, и в других случаях, предусмотренных законодательством. Размер пособия одинаков для всех работников, состоящих и не состоящих в профсоюзе.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается работнику за первые три дня временной нетрудоспособности за счет средств работодателя, а за остальной период, начиная с 4-го дня временной нетрудоспособности, — за счет средств бюджета Фонда социального страхования.

Сумма начисленного пособия по временной нетрудоспособности, выплачиваемая за счет средств работодателя, в соответствии с п. 5, 8 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н, относится в бухгалтерском учете к расходам по обычным видам деятельности.

Начисление пособия за первые три дня отражается по дебету соответствующего счета учета затрат на производство (расходов на продажу) (счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу») в корреспонденции с кредитом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Сумма пособия, выплачиваемого за счет средств ФСС РФ, отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 69-1 «Расчеты по социальному страхованию», в корреспонденции с кредитом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Выплата суммы пособия отражается по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с кредитом счета 50 «Касса» (если пособие выплачивается из кассы организации) или 51 «Расчетные счета» (если пособие перечисляется на банковскую карту работника).

Выплата пособия осуществляется обычно в сроки выдачи заработной платы. Пособия по временной нетрудоспособности, в том числе пособия по уходу за больным ребенком, включаются в налогооблагаемую базу налога на доходы с физических лиц (ст. 217 НК РФ).

## **8.7. Удержания и вычеты из заработной платы**

Из начисленной работникам организации оплаты труда, в том числе по договорам подряда и по совместительству, производят различные удержания, которые можно разделить на две группы: обязательные удержания и удержания по инициативе организации.

Обязательными удержаниями являются налог на доходы физических лиц, по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц.

По инициативе организации через бухгалтерию из заработной платы работников могут быть произведены следующие удержания: долг за работником; ранее выданные плановый аванс и выплаты, сделанные в межрасчетный период; в погашение задолженности по подотчетным суммам; за ущерб, нанесенный производству; за порчу, недостачу или утерю материальных ценностей; за брак; денежные начеты; за товары, купленные в кредит, и др.

Общим правилом является ограничение размера всех удержаний 20 % выплачиваемой заработной платы. В случаях, предусмотренных федеральными законами, предельный размер может составлять до 50 % выплаты. Один из таких случаев предусматривает ТК РФ — когда удержание производится по нескольким исполнительным документам.

Случаи, когда допускается самый высокий размер удержаний — до 70 %, также все перечислены в ТК РФ (перечень закрытый):

- удержание из заработной платы при отбывании исправительных работ;
- взыскание алиментов на несовершеннолетних детей;
- возмещение вреда, причиненного работодателем здоровью работника;
- возмещение вреда лицам, понесшим ущерб в связи со смертью кормильца;
- возмещение ущерба, причиненного преступлением.

Налогообложение выплат работнику налогом на доходы физических лиц производится в порядке, предусмотренном гл. 23 НК РФ.

Плательщиками НДФЛ являются физические лица, в пользу которых выплачиваются доходы, подлежащие налогообложению.

При этом на организацию, выплачивающую доходы в пользу физических лиц, п. 1 ст. 226 НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у физических лиц, в пользу которых начисляются и выплачиваются доходы, и уплате по принадлежности сумм налога на доходы.

Исчисление сумм налога производится организацией нарастающим итогом с начала года по итогам каждого месяца. Удержание начисленной суммы налога осуществляется непосредственно из доходов работника при их фактической выплате.

Организация обязана перечислить в бюджет суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода (зарботной платы), а также дня перечисления дохода со своих счетов в банке на счета работников либо по их поручению на счета третьих лиц (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Налоговая ставка устанавливается в размере:

- 13 % в отношении большей части доходов, получаемых физическими лицами, включая заработную плату и иные выплаты, производимые в пользу работников, вознаграждения за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера и т. д.;
- 9 % для налогообложения дивидендов, процентов по облигациям и др.;
- 15 % для налогообложения дивидендов нерезидентов;
- 30 % для налогообложения доходов нерезидентов;
- 35 % для налогообложения выигрышей и призов, процентов по банковским вкладам, материальной выгоды и др.

Налоговая база в отношении доходов, подлежащих обложению по налоговой ставке 13 %, определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов.

Налоговые вычеты представляют собой право налогоплательщика на уменьшение налогооблагаемой базы, рассчитываемой налоговым агентом в размерах и видах, установленных Налоговым кодексом РФ.

Налоговым кодексом РФ установлены четыре вида налоговых вычетов:

- стандартные вычеты;
- социальные вычеты;
- имущественные вычеты;
- профессиональные вычеты.

*Стандартные налоговые вычеты* применяются в отношении доходов, по которым предусмотрена налоговая ставка 13 %, а налоговая база рассчитывается как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются в размерах: 3000 руб.; 500 руб.

Кроме того, работникам предоставляется налоговый вычет на ребенка. С 1 января 2012 г.:

1400 руб. — на первого ребенка;

1400 руб. — на второго ребенка;

3000 руб. — на третьего и каждого последующего ребенка;

3000 руб. — на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Налоговый вычет производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет.

Налоговый вычет предоставляется в двойном размере единственному родителю (приемному родителю), усыновителю, опекуну, попечителю. Предоставление указанного налогового вычета единственному родителю прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления его в брак.

Налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка, установленная п. 1 ст. 224 настоящего Кодекса) налоговым агентом,

предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 280 000 руб.

Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 280 000 руб., налоговый вычет, предусмотренный настоящим подпунктом, не применяется.

Для предоставления налогового вычета на детей в бухгалтерию организации предоставляется заявление работника с указанием паспортных данных, справка о составе семьи, копии свидетельства о рождении детей, справки с места учебы детей.

*Социальные налоговые вычеты* предоставляются следующих видов:

- в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком в виде пожертвований;
- в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на обучение с учетом ограничения, установленного НК РФ;
- в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями Российской Федерации, а также уплаченной налогоплательщиком за услуги по лечению супруга (супруги), своих родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях Российской Федерации;
- в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде пенсионных взносов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения.

*Имущественные налоговые вычеты* предоставляются:

- в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих в целом 1 000 000 руб., а также в суммах, полученных в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих в целом 250 000 руб.;
- в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и т. д.

*Профессиональные налоговые вычеты* предоставляются индивидуальным предпринимателям и другим лицам, занимающимся частной практикой, налогоплательщикам, получающим доходы от выполнения работ (услуг) по договорам гражданско-правового характера, налогоплательщикам, получающим авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, издание или иное использование науки, литературы, искусства.

На сумму исчисленного НДФЛ в учете составляется запись:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам».

Перечисление налога на доходы физических лиц осуществляется с расчетного счета организации:

Дебет 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»

Кредит 51 «Расчетные счета».

К числу обязательных удержаний относят удержания по исполнительным листам в пользу физических лиц.

Алименты на содержание несовершеннолетних детей удерживаются с дохода работника как по основному месту работы, так и при работе по совместительству.

Перечень видов заработной платы и иного дохода, из которых производится удержание алиментов на несовершеннолетних детей, утвержден постановлением Правительства Российской Федерации от 18.07.1996 г. № 841 (в ред. от 06.02.2004 г.). Расходы на перевод алиментов по почте должны оплачиваться за счет средств работника, который уплачивает алименты.

Если место нахождения получателя алиментов неизвестно, удержанные суммы перечисляются на депозитный счет суда по месту нахождения организации.

Сумма алиментов, которая удерживается из дохода работника, определяется на основании исполнительного листа и нотариально заверенного соглашения об уплате алиментов.

Как правило, алименты удерживаются в следующем размере:

на содержание одного ребенка —  $\frac{1}{4}$  дохода работника;

на содержание двоих детей —  $\frac{1}{3}$  дохода работника;

на содержание троих и более детей —  $\frac{1}{2}$  дохода работника.

Размер этих долей может быть изменен (уменьшен или увеличен) судом с учетом материального или семейного положения сторон и иных заслуживающих внимания обстоятельств. Однако сумма, подлежащая взысканию в уплату алиментов, не может превышать 70 % за-



работка работника, уменьшенного на сумму налога на доходы физических лиц.

При удержании алиментов с работника, отработавшего неполный рабочий месяц из-за прогула, сумма алиментов определяется исходя из его заработной платы, исчисленной за полный рабочий месяц.

В бухгалтерском учете на сумму удержанных алиментов составляется запись:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Суммы алиментов могут перечисляться с расчетного счета или выплачиваться из кассы организации.

Дебет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета».

Работник организации в процессе своей трудовой деятельности может нанести организации материальный ущерб (потеря или порча имущества).

Порядок возмещения ущерба зависит от того, как оформлены отношения между организацией и работником.

Материальная ответственность работника исключается, если ущерб возник вследствие действия непреодолимой силы, нормального хозяйственного риска, крайней необходимости или необходимой обороны либо неисполнения работодателем обязанности по обеспечению надлежащих условий для хранения имущества, вверенного работнику.

Работодатель имеет право с учетом конкретных обстоятельств, при которых был причинен ущерб, полностью или частично отказаться от его взыскания с виновного работника.

Трудовое законодательство предусматривает ограниченную или полную материальную ответственность. При ограниченной материальной ответственности работник должен возместить прямой ущерб в пределах своего среднего месячного заработка. При полной материальной ответственности работник должен возместить всю сумму расходов организации на восстановление поврежденного или приобретение нового имущества.

Сумма ущерба, которая не превышает среднемесячного заработка работника, удерживается из его заработной платы. Сумма ущерба, которая превышает среднемесячный заработок работника, взыскивается только в судебном порядке. В первом случае взыскание производится на основании приказа руководителя. Приказ должен быть из-

дан не позднее одного месяца со дня окончательного установления работодателем размера причиненного ущерба. Если месячный срок истек или работник не согласен добровольно возместить причиненный ущерб, а сумма ущерба превышает его среднемесячный заработок, взыскание осуществляется в судебном порядке.

Ограниченная материальная ответственность наступает, если работник:

- допустил брак в работе;
- испортил имущество по небрежности или неосторожности;
- потерял или неправильно оформил документы (например, неправильно составил акт приемки товаров, и из-за этого организации было отказано во взыскании с поставщика выявленной недостачи).

Брак в производстве может возникнуть как по вине работника, так и по вине работодателя.

Учет расчетов по возмещению материального ущерба осуществляют на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

В дебет счета 73 относят суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, с кредита счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (на балансовую стоимость недостающих и испорченных ценностей), 98 «Доходы будущих периодов» (на разницу между балансовой стоимостью указанных ценностей и суммой, взыскиваемой с виновных лиц, — как правило, рыночной стоимостью), 28 «Брак в производстве» (за потери от брака продукции) и др.

По кредиту счета 73, субсчет 2, отражают погашение сумм материального ущерба в корреспонденции со счетами:

- 50, 51 — на сумму внесенных платежей;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму удержаний из заработной платы;
- 26 «Общехозяйственные расходы» — на суммы, которые по решению суда не могут быть взысканы с виновного лица.

Для обобщения информации о потерях от брака в производстве предусмотрен счет 28 «Брак в производстве», по дебету которого аккумулируются затраты по выявленному внешнему и внутреннему браку, списываемые с кредита счетов 10, 20, 70 и др.

По кредиту счета 28 отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака:

- стоимость оприходованных материалов при демонтаже бракованной продукции (дебет счета 10);

- стоимость забракованной продукции по цене возможного использования (дебет счета 10);
- суммы, подлежащие взысканию с лиц, виновных в изготовлении брака (дебет субсчета 73-2);
- суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов (дебет счета 76);
- суммы, списываемые на затраты по производству как потери от брака (дебет счета 91).

Если сумма ущерба не превышает среднего заработка работника, она удерживается из его заработной платы по приказу руководителя организации. Сумма ущерба, превышающая средний заработок работника, взыскивается только по решению суда.

На основании письменных заявлений работников могут производиться и другие удержания из заработной платы (например, в оплату взносов по договору страхования или договору о предоставлении услуг мобильной связи, членские и благотворительные взносы и т. д.). Сумма платежей, удержанная из заработной платы на основании письменного заявления работника, отражается по дебету счета 70 в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

## 8.8. Учет депонированной заработной платы

С 1 января 2012 г. действует новый порядок ведения кассовых операций с наличными деньгами на территории Российской Федерации в целях организации на ней наличного денежного обращения, определенный Центральным банком РФ утвержденным Положением о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории РФ № 373-П от 12 октября.

Предназначенная для выплаты заработной платы, стипендий и других выплат сумма наличных денег устанавливается согласно расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости).

Срок выдачи наличных денег на эти выплаты определяется руководителем и указывается в расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости).

Продолжительность срока выдачи наличных денег по выплатам заработной платы, стипендий и другим выплатам не может превы-

шать пяти рабочих дней (включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты).

В последний день выдачи денег в виде заработной платы, стипендий и других выплат в расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) кассир:

- проставляет оттиск штампа или делает надпись «депонировано» напротив фамилий работников, которым не проведена выдача наличных денег;
- подсчитывает и записывает в итоговой строке сумму фактически выданных наличных денег и сумму, подлежащую депонированию и сдаче в банк;
- сверяет указанные суммы с итоговой суммой в расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости);
- оформляет в произвольной форме реестр депонированных сумм.

Реестр депонированных сумм содержит:

- наименование (фирменное наименование) юридического лица (фамилию, имя, отчество (при наличии) индивидуального предпринимателя);
- дату оформления реестра депонированных сумм;
- период возникновения депонированных сумм наличных денег;
- номер расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости);
- фамилию, имя, отчество (при наличии) работника, не получившего наличные деньги, его табельный номер (при наличии);
- сумму невыплаченных наличных денег;
- итоговую сумму по реестру депонированных сумм;
- подпись кассира и ее расшифровку;
- дополнительные реквизиты.

Реестры депонированных сумм нумеруются в хронологической последовательности с начала календарного года.

После оформления реестра депонированных сумм кассир заверяет своей подписью расчетно-платежную ведомость (платежную ведомость), реестр депонированных сумм и передает их для сверки соответствия записей в реестре депонированных сумм с данными расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) и подписания главному бухгалтеру или бухгалтеру, а при их отсутствии — руководителю.

На фактически выданные суммы наличных денег по расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) оформляется РКО.

Его номер и дату кассир проставляет на последней странице расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости).

Если реестр депонированных сумм оформляет руководитель, соответствие записей в реестре депонированных сумм с данными расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) заверяет он сам.

Депонированные суммы заработной платы на следующий день после истечения сроков их хранения должны быть сданы на расчетный счет предприятия, открытый в учреждении банка. На сданные суммы оформляется расходный кассовый ордер.

В бухгалтерском учете для учета сумм депонированной заработной платы предназначен отдельно открываемый к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по депонированным суммам».

Исходя из этого, при закрытии расчетно-платежной (платежной) ведомости суммы невыплаченной заработной платы отражаются в учете записью по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76, субсчет «Расчеты по депонированным суммам».

Суммы депонированной заработной платы после закрытия расчетно-платежной ведомости подлежат сдаче на расчетный счет организации. При этом на сданные суммы составляется отдельный расходный кассовый ордер и оформляется запись:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 50 «Касса».

При сдаче таких средств на расчетный счет в назначении платежа указывается «депонированная заработная плата», что обязывает банковское учреждение учитывать данные средства отдельно.

**Пример.** Всего за месяц работникам производственной организации по отдельной расчетно-платежной ведомости начислено заработной платы на сумму 150 000 руб.

Из начисленной суммы заработной платы произведены удержания на сумму 38 100 руб., в том числе:

- налог на доходы — 31 200 руб.;
- алименты — 5700 руб.;

Сумма к выдаче 113 100 руб.

В установленный для выдачи заработной платы за вторую половину месяца день в учреждении банка получены наличные средства

для выплаты заработной платы. Одним из работников заработная плата в сумме 2250 руб. не получена.

В бухгалтерском учете должны быть оформлены следующие записи по счетам учета:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— 150 000 руб. — сумма начисленной заработной платы;

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— 31 200 руб. — налог с доходов, причитающийся к уплате с сумм заработной платы за отчетный месяц;

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 76, субсчет «Расчеты по алиментам»

— 5700 руб. — сумма алиментов, подлежащая к удержанию с заработной платы работников организации за отчетный месяц;

Дебет 50 «Касса»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 113 100 руб. — на сумму денежных средств, поступивших в кассу на выдачу заработной платы;

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 50 «Касса»

— 110 850 руб. (113 100 руб. — 2250 руб.) — сумма выданной заработной платы;

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 76, субсчет «Расчеты по депонированным суммам»

— 2250 руб. — сумма невыданной заработной платы отнесена на депонент.

Для отнесения сумм к депонированным необходим тот факт, что заработная плата выдавалась всем сотрудникам, но не была выдана отдельным из них, отсутствующим по каким-либо причинам в то время, когда в организации была организована выдача заработной платы.

Не востребованная работниками депонированная заработная плата хранится до истечения срока исковой давности, т. е. в течение трех лет, и выдается по первому требованию работника.

Выдача депонированных сумм отдельным работникам наличными осуществляется по расходному кассовому ордеру, а если получателей несколько, то может составляться отдельная платежная ведомость.

## Контрольные вопросы

1. Что понимается под формой и системой оплаты труда?
2. Как ведется учет личного состава и отработанного времени?
3. Как ведется аналитический учет начисления и выплаты заработной платы?
4. Что понимается под основной и дополнительной заработной платой?
5. Как рассчитывается средний заработок при оплате отпусков?
6. Как рассчитывается оплата дней временной нетрудоспособности?
7. Каков порядок расчета доплат в связи с отклонениями от нормальных условий труда?
8. Назовите виды удержаний из заработной платы.
9. Каков порядок исчисления налога на доходы физических лиц?
10. Как ведется учет депонированной заработной платы?

# Глава 9

## УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

---

### 9.1. Понятие, классификация и задачи учета финансовых вложений

Финансовые вложения представляют собой вложения свободных денежных средств или иного имущества с целью получения доходов или участия в управлении организацией, не связанных с основной деятельностью. Организации, имеющие свободные денежные средства, осуществляют финансовые вложения за счет собственных средств. Инвестор, у которого отсутствуют собственные средства, осуществляет финансовые инвестиции за счет заемных источников.

Бухгалтерский учет финансовых вложений регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утвержденным приказом Минфина России от 10.12.2002 г. № 126 н (в ред. от 08.11.2010 г.).

Финансовые вложения могут быть осуществлены организацией в виде вложений:

- 1) в ценные бумаги (акции, государственные облигации, корпоративные облигации, депозиты, финансовые и товарные векселя, чеки, депозитные и сберегательные сертификаты и другие производные ценные бумаги);
- 2) вклады в уставные (складочные) капиталы;
- 3) предоставленные займы (долгосрочного и краткосрочного характера);
- 4) дебиторская задолженность, приобретенная на основании переуступки права требования, и пр.

К финансовым вложениям не относят:

- собственные акции, выкупленные у акционеров для последующей продажи или аннулирования (отражаются по дебету счета 81 «Собственные акции, выкупленные у акционеров»);



- векселя, выданные организацией-векселедателем на условиях коммерческого кредита в качестве расчетного средства за поставленные ценности, выполненные работы, оказанные услуги (отражаются на счетах учета расчетов: у векселедателя по кредиту счета 60, субсчет «Расчеты по векселям выданным»; у векселедержателя по дебету счета 62, субсчет «Расчеты по векселям полученным»);

- вложения в движимое и недвижимое имущество, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование с целью получения дохода (отражаются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности»);

- драгоценные металлы, ювелирные изделия, предметы антиквариата, приобретенные не для обычных видов деятельности.

В целях организации бухгалтерского учета финансовых вложений необходимо изучить научно обоснованную классификацию финансовых вложений.

В настоящее время существует множество признаков классификации финансовых вложений, основные из которых представлены в табл. 9.1.

В системе бухгалтерского (финансового) учета финансовые вложения являются специфическим активом, поскольку, с одной стороны, они выступают объектами купли-продажи; с другой стороны, необходимо учитывать права, вытекающие из того или иного вида финансовых вложений. Например, облигация может выступать предметом сделки по договору купли-продажи на вторичном рынке ценных бумаг, в то же время ее приобретение (выбытие) отражает возникновение (отсутствие) права на востребованность суммы долга.

Финансовые вложения являются высоколиквидным активом организации и отражаются в активе бухгалтерского баланса в зависимости от срока их обращения (осуществления).

К учету финансовые вложения принимаются при единовременном выполнении следующих условий, предусмотренных п. 2 ПБУ 19/02:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих право собственности организации;
- переход к организации финансовых рисков (риск неплатежеспособности, риск изменения цены и т. д.);
- способность приносить организации экономические выгоды.

При невыполнении хотя бы одного из указанных выше условий такие активы принимаются на учет в составе дебиторской задолжен-

Таблица 9.1. Классификационные признаки финансовых вложений

Классификационный признак	Классификационные группы	Влияние на организацию учета
1. Экономическая сущность	Долевые финансовые вложения. Долговые финансовые вложения. Прочие финансовые вложения	Организация синтетического учета с выделением субсчетов к счету 58 «Финансовые вложения»
2. Эмитент	Государственные фондовые ценные бумаги. Ценные бумаги организаций. Ценные бумаги иностранных субъектов	Организация налогового учета в части налогообложения прибыли (величина ставки налога на прибыль по операциям с финансовыми вложениями)
3. Срочность	Долгосрочные финансовые вложения (на срок свыше 12 месяцев). Краткосрочные финансовые вложения (на срок менее 12 месяцев)	Организация аналитического учета с целью отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности (в бухгалтерском балансе (форма № 1))
4. Обращение на фондовом рынке	Финансовые вложения, по которым определяется текущая рыночная стоимость. Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость	Организация аналитического учета финансовых вложений. Методические аспекты оценки и переоценки финансовых вложений с целью отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности (в бухгалтерском балансе (форма № 1)). Организация налогового учета финансовых вложений в целях исчисления налога на прибыль
5. Виды финансовых вложений	Инвестиции в государственные ценные бумаги. Инвестиции в ценные бумаги организаций. Вклады в уставные капиталы. Вклады по договору простого товарищества. Предоставленные займы. Депозитные вклады. Производные ценные бумаги	Организация синтетического учета финансовых вложений с целью отражения информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности (Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5))

ности и отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Учет финансовых вложений осуществляется на активном счете 58 «Финансовые вложения», к которому могут быть открыты следующие субсчета, предусмотренные Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности, утвержденным приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н: 58-1 «Паи и акции», 58-2 «Долговые ценные бумаги», 58-3 «Предоставленные займы», 58-4 «Вклады по договору простого товарищества».

## 9.2. Общие принципы учета финансовых вложений

Финансовые вложения представляют группу активов, отражающих инвестиции в ценные бумаги, предоставленные займы, вклады в уставный (складочный) капитал, дебиторскую задолженность по переуступке права требования и вложения в производные ценные бумаги. Многообразие форм финансовых вложений определяет методологические и методические принципы бухгалтерского (финансового) учета.

При разработке учетной политики организации для целей бухгалтерского и налогового учета необходимо предусмотреть некоторые методические аспекты в части учета финансовых вложений по следующим основным позициям:

1) общие вопросы нормативного регулирования операций с ценными бумагами (с учетом особенностей у непрофессиональных и профессиональных участников рынка ценных бумаг);

2) порядок документального оформления финансовых вложений (по тем операциям, по которым отсутствуют типовые документы с указанием кодов ОКУД), с примерами первичных документов и необходимыми реквизитами, подлежащими обязательному заполнению;

3) методические аспекты оценки и переоценки финансовых вложений при их поступлении и выбытии (подробнее вопрос 9.3 данной главы). Порядок формирования первоначальной стоимости финансовых вложений (в соответствии с п. 9 ПБУ 19/02) зависит от участия посредника при совершении операций;

4) организация синтетического учета финансовых вложений. В основу организации синтетического учета финансовых вложений положена их классификация по видам финансовых вложений. Мно-

гообразие их видов и специфические особенности не находят выражение в должной мере в предусмотренных Планом счетов счетах второго порядка к счету 58 «Финансовые вложения». В этой связи организации разрабатывают детальный рабочий план счетов бухгалтерского учета, пример которого приведен ниже:

- 58 «Финансовые вложения»;
- 58-1 «Паи и акции»;
- 58-11 «Паи»;
- 58-12 «Акции»;
- 58-121 «Долгосрочные акции»;
- 58-122 «Краткосрочные акции»;
- 58-2 «Долговые ценные бумаги»;
- 58-21 «Корпоративные облигации»;
- 58-211 «Государственные облигации»;
- 58-22 «Векселя»;
- 58-221 «Финансовые векселя»;
- 58-222 «Товарные векселя третьих лиц»;
- 58-23 «Депозитные сертификаты»;
- 58-24 «Чеки»;
- 58-25 «Складские свидетельства»;
- 58-26 «Переуступка права требования»;
- 58-3 «Предоставленные займы»;
- 58-31 «Краткосрочные займы»;
- 58-32 «Долгосрочные займы»;
- 58-4 «Вклады по договору простого товарищества».

Поскольку бухгалтеру дается право самостоятельно разработать методику организации синтетического и аналитического учета финансовых вложений, то к счету 58 «Финансовые вложения» можно открывать счета третьего, четвертого порядка;

5) методические аспекты организации аналитического учета финансовых вложений. Аналитический учет организуется в соответствии с п. 6 ПБУ 19/02, в котором перечислены минимальная аналитическая информация, подлежащая раскрытию. Кроме того, необходимо вести раздельный учет долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений; учитывать их территориальную принадлежность (на территории РФ и за ее пределами), дату приобретения или выбытия финансовых вложений для целей бухгалтерского и налогового учета. Во внимание следует принять детализацию синтетического учета (например, крите-

рий срочности можно раскрывать как в синтетическом, так и в аналитическом учете);

6) особенности отражения причитающихся доходов (дивидендов, процентов). С этой целью к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам (процентам)»;

7) методические аспекты формирования резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, по которым не определяется текущая рыночная стоимость (п. 37—39 ПБУ 19/02) и методы определения расчетной стоимости данного вида финансовых вложений;

8) в части раскрытия отчетной информации о движении финансовых вложений (п. 41 ПБУ 19/02) необходимо привести наглядную форму отражения указанной информации (таблиц, графиков, диаграмм, текстового анализа), которая позволяет дополнить информацию, отраженную в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках и приложении к бухгалтерскому балансу.

### 9.3. Оценка финансовых вложений

Финансовые вложения в соответствии с п. 8 ПБУ 19/02 принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Порядок формирования первоначальной стоимости зависит от способа поступления финансовых вложений в организацию:

- приобретаются за плату как за счет собственных, так и за счет заемных средств;
- получены в качестве вклада в уставный (складочный) капитал;
- получены безвозмездно по договору дарения;
- получены в качестве расчетного средства за поступившие ценности, выполненные работы, оказанные услуги.

Под первоначальной стоимостью понимается сумма фактических затрат, связанных с приобретением без налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

В первоначальную стоимость включают следующие затраты:

- стоимость приобретения финансовых вложений;
- стоимость информационных и консультационных услуг;
- стоимость комиссионного вознаграждения посредника;
- иные затраты, связанные с приобретением финансовых вложений.

Если организацией-инвестором произведены затраты по информационным и консультационным услугам, а финансовые вложения не приобретены, то стоимость этих услуг на основании договора на оказание услуг (информационных, консультационных), полученных счетов-фактур включаются в состав прочих расходов организации и отражаются записью с дебета счета 91-2 «Прочие расходы» в кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На формирование первоначальной стоимости финансовых вложений при их приобретении с участием посредника оказывает влияние величина его комиссионного вознаграждения. При ее несущественности по сравнению с суммой, уплаченной продавцу по договору, она не включается в первоначальную стоимость финансовых вложений, а отражается как прочие расходы организации и отражается по дебету счета 91-2 «Прочие расходы» в том отчетном периоде, когда финансовые вложения принимаются к учету (п. 11 ПБУ 11/02).

Методические аспекты формирования первоначальной стоимости финансовых вложений при их поступлении в организацию отражены в табл. 9.2.

В процессе хозяйственной деятельности финансовые вложения могут изменять свою стоимость. Для целей последующей переоценки они подразделяются на две группы:

- 1) финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- 2) финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения первой группы отражаются в бухгалтерской отчетности по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально, что отражается в приказе об учетной политике организации. В этом случае возникающие разницы относятся на финансовые результаты, что отражается по дебету 91-2 «Прочие расходы» (первоначальная стоимость выше рыночной стоимости) или кредиту 91-1 «Прочие доходы» (первоначальная стоимость ниже рыночной).

Рассмотрим особенности переоценки финансовых вложений в виде ценных бумаг на конкретных примерах.

**Таблица 9.2. Порядок формирования первоначальной стоимости финансовых вложений в виде ценных бумаг**

Канал поступления	Основание (документ)	Первоначальная стоимость	Нормативное регулирование
1. Поступление за плату (за счет собственных средств)	Договор купли-продажи, договор оказания информационных, консультационных услуг, отчеты посредников	Сумма фактических затрат по приобретению	Пункт 9 ПБУ 19/02
2. Приобретение за плату (за счет заемных средств)	Договор займа, договор купли-продажи, договор оказания информационных, консультационных услуг, отчеты посредников	Сумма фактических затрат по приобретению + Сумма процентов по заемным средствам (до принятия к учету финансовых вложений)	ПБУ 19/02 п. 9; ПБУ 10/99 п. 11; ПБУ 15/01 п. 14
3. Получение в качестве вклада в уставный (складочный) капитал	Учредительный договор, акт приемки-передачи ценных бумаг	Согласованная стоимость	ПБУ 19/02 п. 12
4. Безвозмездное получение	Договор дарения, акт приемки-передачи ценных бумаг	1. Текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету. 2. Стоимость возможной реализации на дату принятия к учету	ПБУ 19/02 п. 13
5. Получение в качестве расчетного средства	Договор поставки, дополнение к договору поставки, акт приемки-передачи ценных бумаг	Фактическая стоимость активов, переданных организацией в обмен на получение ценных бумаг	ПБУ 19/02 п. 14

**Пример.** Организация имеет на балансе акции РАО «Газпром». По состоянию на 1 января 2012 г. стоимость данных акций составляет 15 200 руб. Учетной политикой организации предусмотрена ежемесячная корректировка финансовых вложений, по которым определя-

ется текущая рыночная стоимость. По состоянию на 31 января 2012 г. рыночная стоимость данных акций составляет 15 350 руб. По состоянию на 29 февраля 2012 г. рыночная стоимость акций РАО «Газпром» составила 14 900 руб. В бухгалтерской отчетности по состоянию на 1 марта 2012 г. они должны быть отражены по рыночной стоимости, исходя из последней оценки.

В отчетности данные активы должны быть отражены по стоимости 15 350 руб. по состоянию на 1 февраля 2012 г.

В бухгалтерском учете 31 января будет сделана запись:

Дебет 58-1 «Паи и акции»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 150 руб. (15 350 – 15 200) — отражена дооценка финансовых вложений вследствие повышения текущей рыночной стоимости.

По состоянию на 29 февраля 2012 г. отражается записью:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 58-1 «Паи и акции»

— 450 руб. (15 350 – 14 900) — произведена уценка финансовых вложений вследствие снижения их рыночной стоимости.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, в бухгалтерской отчетности отражаются по первоначальной стоимости. По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, разрешается разницу между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока их обращения относить на финансовые результаты.

Финансовые вложения могут выбывать по следующим каналам:

- 1) вследствие погашения по истечении срока обращения;
- 2) продажа за плату на вторичном рынке;
- 3) в качестве вклада в уставный капитал;
- 4) безвозмездно по договору дарения;
- 5) в качестве расчетного средства за поставленные ценности.

Выбытие финансовых вложений в бухгалтерском учете отражается на дату единовременного прекращения всех условий, определенных п. 2 ПБУ 19/02.

При выбытии финансовых вложений за плату, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, они отражаются:

- 1) по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета;
- 2) по средней первоначальной стоимости;



3) по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (метод ФИФО).

Применение одного из методов предусматривается учетной политикой организации по определенной группе или виду. Порядок определения оценки финансовых вложений при их выбытии представлен в табл. 9.3.

**Таблица 9.3. Порядок формирования первоначальной стоимости финансовых вложений при их выбытии**

Канал выбытия	Основание (документ)	Способ оценки	
		Финансовые вложения, по которым определяется текущая рыночная стоимость	Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость
1. Продажа на вторичном рынке за плату	Договор купли-продажи. Акт приемки-передачи ценных бумаг	Исходя из последней оценки	А) по первоначальной стоимости каждой единицы; Б) метод средней стоимости; В) метод ФИФО
2. Передача в качестве вклада в уставный (складочный) капитал	Учредительный договор. Акт приемки-передачи ценных бумаг	Исходя из последней оценки	По первоначальной стоимости
3. Безвозмездная передача	Договор дарения. Акт приемки-передачи ценных бумаг	Исходя из последней оценки	По рыночной стоимости аналогичного актива, не ниже первоначальной
4. Оплата за поставленные ценности, выполненные работы, оказанные услуги	Дополнительное соглашение по договору поставки. Акт приемки-передачи ценных бумаг	Исходя из стоимости переданных активов	Исходя из стоимости переданных активов

Выбытие финансовых вложений вследствие погашения или продажи на вторичном рынке отражается с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы». По кредиту данного счета отражается выручка от реализации (сумма погашения — номинальная стоимость), по дебету — расходы, связанные с выбытием финансовых вложений, стоимость списания финансовых вложений и др.

Рассмотрим порядок отражения по счетам бухгалтерского учета операций по выбытию финансовых вложений.

**Пример.** Организация имеет на балансе финансовые вложения в виде предоставленного займа ОАО «Пальмира» путем перечисления безналичных денежных средств с расчетного счета. Первоначальная стоимость данного финансового вложения 50 000 руб. (текущая рыночная стоимость не определяется). Учетной политикой организации по таким финансовым вложениям определен способ оценки по первоначальной стоимости каждой единицы финансовых вложений по истечении указанного срока.

Бухгалтерские записи будут иметь вид:

Дебет 58-3 «Предоставленные займы»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 50 000 руб. — отражается предоставление займа.

Погашение займа отражается без использования счета 91 «Прочие расходы и доходы».

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 58-3 «Предоставленные займы»

— 50 000 руб. — погашен ранее предоставленный заем по истечении указанного срока.

Все другие виды финансовых вложений при их списании с учета инвестора отражаются с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если организация осуществляет финансовые вложения в ценные бумаги одной и той же компании, то целесообразно учетной политикой предусмотреть способ оценки по средней первоначальной стоимости.

По финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, организации имеют право создавать резерв под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги в соответствии с условиями п. 37 ПБУ 19/02.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;
- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Создание данного резерва производится в сумме снижения стоимости финансовых вложений на счете 91-2 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетом 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». Данный счет пассивный, является регулирующим к счету 58 «Финансовые вложения». По кредиту счета 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» показывают суммы созданного резерва, по дебету — их списание вследствие реализации ценных бумаг или повышения их расчетной стоимости. Сумма созданного резерва не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль и включается в расчет налогооблагаемой базы.

В бухгалтерском балансе финансовые вложения, по которым наблюдается устойчивое существенное снижение их стоимости, отражаются в оценке *нетто*, т. е. сальдо дебетовое счета 58 «Финансовые вложения» уменьшается на кредитовое сальдо счета 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги».

Аналитический учет резервов ведут по каждому виду финансовых вложений, их сериям и номерам.

## 9.4. Учет долевых финансовых вложений

Под *долевыми* финансовыми вложениями понимаются вложения сторонних организаций в виде акций с целью участия в управлении организацией или получения спекулятивного дохода, а также приобретение доли в уставном капитале сторонних организаций (паи) с целью участия в управлении организацией.

Из сущности данного определения следует, что данная группа финансовых вложений подтверждает долю собственника финансовых вложений в уставном капитале сторонней организации. Долевые финансовые вложения могут выступать в виде акций сторонних организаций (обыкновенные и привилегированные) или вкладов в виде денежных средств или иного имущества инвестора.

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ инвестор вправе самостоятельно определить срок финансового вложения. Долевые финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат при их приобретении за плату. Вложения в виде акций могут быть оплачены денежными средствами, в том числе и валютными, а также имуществом, передаваемым в оплату акций по согласованной стоимости. Приобретение долей в уставном

(складочном) капитале оформляется учредительным договором и оплачивается денежными средствами или имуществом организации по согласованной стоимости, определенной в учредительном договоре. Особенностью приобретения долей в уставном (складочном) капитале (паи) является отсутствие «на руках» инвестора ценной бумаги.

Классификация долевых финансовых вложений представлена на рис. 9.1.

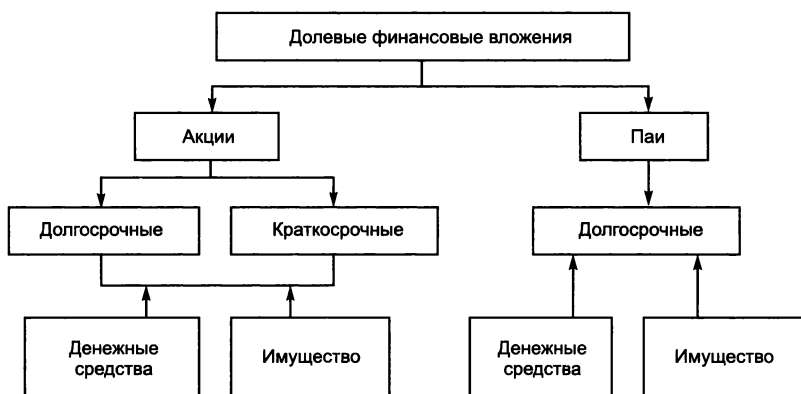


Рис. 9.1. Классификация долевых финансовых вложений

При приобретении акций сторонних организаций их оценка зависит от канала поступления.

Если момент оплаты не совпадает с моментом перехода права собственности на них, то они учитываются в составе дебиторской задолженности, т. е. по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По приобретенным акциям, по которым определяется текущая рыночная стоимость, они отражаются в отчетности по рыночной стоимости.

Для учета долевых финансовых вложений предназначен активный счет 58-1 «Паи и акции». Если организация первоначально приобретала акции с целью получения дивидендов, а затем пересмотрела свои инвестиционные намерения, то эти долгосрочные вложения необходимо перевести в состав краткосрочных вложений, что находит отражение на счетах аналитического учета с дебета счета 58-1 «Вложения в краткосрочные акции» в кредит счета 58-1 «Вложения в долгосрочные акции».

Рассмотрим приобретение финансовых вложений в виде акций на конкретных примерах.

**Пример.** Организация приобрела 10 акций номинальной стоимостью 1000 руб. на общую сумму 12 000 руб. Консультационные услуги фирме «Деловой Орел» составил 118 руб., в том числе НДС 18 % — 18 руб.

Бухгалтерские записи имеют вид:

Дебет 76, субсчет «Расходы при приобретении ценных бумаг»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 12 000 руб. — отражается стоимость приобретенных акций;

Дебет 76, субсчет «Расходы при приобретении ценных бумаг»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 100 руб. — на сумму консультационных услуг;

Дебет 19-5 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 18 руб. — на сумму НДС по услугам консультационной фирмы;

Дебет 58-1 «Паи и акции»

Кредит 76, субсчет «Расходы при приобретении ценных бумаг»

— 12 100 руб. (12 000 + 100) — купленные акции приняты на учет инвестора в составе финансовых вложений.

Таким образом, первоначальная стоимость купленных акций составляет 12 100 руб., стоимость одной акции 1210 руб. Если акции приобретаются через посредника, то первоначальная стоимость увеличивается на величину комиссионных вознаграждений.

На практике распространена ситуация приобретения акций неденежными средствами, т. е. имуществом. В этом случае имеются особенности бухгалтерского учета по оплате акций имуществом, передача которого отражается через счета его реализации. Например, если в оплату акций передаются товары, то их передача отражается по кредиту 90-1 «Продажи/Выручка» (для торговых организаций). По прочему имуществу используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». При этом приобретение акций отражается по согласованной стоимости, списание имущества, переданного в оплату акций, — по остаточной стоимости и отдельно отражается сумма переданного износа по амортизируемому имуществу.

Приобретение доли имущества в уставном капитале любой организации определяется как финансовые вложения в виде пая. При

этом владельцу никакая ценная бумага на руки не выдается. Основным документом, подтверждающим право на участие в уставном капитале в сторонней организации, является учредительный договор.

Паи принимаются к учету по согласованной стоимости, которая определяется по согласованию сторон и в отдельных случаях должна быть подтверждена актом эксперта-оценщика. Данный акт в обязательном порядке предоставляется по основным средствам, капитальным вложениям и ценным бумагам, по которым определяется текущая рыночная стоимость.

Таким образом, сторона, передающая имущество в качестве вклада в уставный капитал, производит записи на основании учредительного договора, расходного кассового ордера, выписки банка из расчетного счета, акта приемки-передачи, инвентарной карточки и текущей документации. Паи могут быть оплачены как денежными средствами, так и не денежным имуществом. При этом следует иметь в виду, что операции по вкладам в уставный капитал сторонних организаций в виде имущества согласно ст. 277 НКРФ не подлежат обложению налогом на прибыль, т. е. финансовый результат от передачи имущества для целей налогового учета не определяется. Для целей бухгалтерского учета финансовый результат от передачи имущества в качестве вклада в уставный капитал не определяется, поскольку передача имущества в качестве вклада в уставный капитал отражается в корреспонденции с кредитом счетов имущества, переданного в качестве вклада в уставный капитал (без применения счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»).

По амортизированному имуществу отражается сумма переданного износа.

Рассмотрим бухгалтерские записи по осуществлению долевых финансовых вложений в виде пая на конкретных примерах.

**Пример.** Организация внесла в качестве вклада в уставный капитал следующее имущество: наличные денежные средства в сумме 10 000 руб.

Бухгалтерские записи в учете инвестора по оплате пая денежными средствами будут иметь вид:

Дебет 58-1 «Паи»

Кредит 50-1 «Касса организации»

— 10 000 руб. — отражается передача наличных денег в уставный капитал сторонней организации.

Как правило, очень часто возникают ситуации по оплате пая неденежными средствами.

Положительные и отрицательные разницы от передачи имущества в виде вклада в уставный капитал у инвестора в соответствии со ст. 277 НК РФ подлежат включению в расчет налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Рассмотрим порядок отражения выбытия финансовых вложений в качестве вклада в уставный капитал. Рассмотрим выбытие ценных бумаг по договору дарения (безвозмездная передача).

## 9.5. Учет долговых финансовых вложений

Под долговыми финансовыми вложениями понимают финансовые вложения в долговые ценные бумаги или предоставленные займы. Долговые финансовые вложения в виде ценных бумаг (государственных облигаций, облигаций организаций, чеков, депозитов, финансовых векселей и товарных переводных векселей) подтверждают обусловленные требованиями по возврату долга суммы, указанной в тексте ценной бумаги, ее владельцу.

Предоставленные займы — это долговые обязательства по предоставлению денежных средств или иного имущества, минуя учреждения банка, одним юридическим или физическим лицом другому юридическому (физическому) лицу.

Наибольший удельный вес в составе долговых финансовых вложений в виде ценных бумаг приходится на государственные облигации. Долговые ценные бумаги принимаются к учету в соответствии с требованиями ПБУ 19/02. По долговым ценным бумагам разрешается разницу между их рыночной и номинальной стоимостью списывать на финансовые результаты организации при условии их оценки по номинальной стоимости (по ценным бумагам, имеющим текущую рыночную стоимость).

Бухгалтерский учет долговых ценных бумаг осуществляется на счете 58-2 «Долговые ценные бумаги». Рассмотрим особенности бухгалтерского учета государственных облигаций. Основными особенностями являются следующие:

- 1) эмитентом государственных облигаций является Правительство РФ, представленное Министерством финансов;
- 2) контроль за проведением операций с государственными облигациями возложен на Центральный банк РФ.

Все расчеты по приобретению, продаже (погашению) государственных облигаций осуществляется через дилера, которому выдается лицензия на осуществление данных операций в ЦБ РФ. Учреждение ЦБ РФ дилеру открывает специальный счет «депо», состоящий из двух частей: части А, на которой накапливаются комиссионные вознаграждения дилера; части В, на которую поступают денежные средства инвесторов для приобретения облигаций или зачисления выручки от продажи (погашения). Организация для осуществления операций с государственными облигациями должна заключить с дилером договор на дилерское обслуживание.

С этой целью для расчета с дилером организация открывает специальный счет в банке, на который поступают деньги для покупки государственных облигаций с учетом всех сопутствующих расходов. Дилер приобретает облигации и представляет отчет, в котором указываются все произведенные расходы. Дилер составляет отчет в двух экземплярах, первый передается инвестору. При погашении или продаже облигаций выручка первоначально зачисляется на счет дилера. Дилер оставляет у себя величину комиссионного вознаграждения, а разница между выручкой и суммой комиссионного вознаграждения вместе с НДС перечисляется на счет организации-инвестора. С целью осуществления расчетов с дилером организации применяют счет 76, субсчет «Расчеты с дилером по приобретению облигаций»;

3) организация бухгалтерского учета государственных облигаций зависит от их вида (государственные краткосрочные облигации — ГКО; облигации федерального займа с постоянным купоном — ОФЗ-ПД; облигации государственного сберегательного займа — ОГСЗ; облигации внутреннего государственного валютного займа — ОВГВЗ);

4) доходы по государственным облигациям состоят из двух частей:

- спекулятивного дохода от продажи облигаций как разницы между ценой продажи и ценой покупки (первоначальной стоимостью);
- в виде процентов от номинальной стоимости.

Рассмотрим бухгалтерские записи по движению государственных облигаций в зависимости от их вида.

**Государственные краткосрочные облигации** — это краткосрочные облигации номинальной стоимостью 1000 руб., которые размещаются всегда с дисконтом. Как правило, они имеют хождение среди юридических лиц, а погашаются по номинальной стоимости.



**Пример.** Организация перечислила дилеру для покупки 10 ГКО 15 000 руб. Дилером приобретены ГКО согласно отчету посредника:

А) стоимость ценных бумаг — 8000 руб.;

Б) комиссионное вознаграждение — 800 руб.;

НДС по услугам посредника — 18 % — 144 руб.

Итого к оплате — 8944 руб.

Приобретенные ГКО приняты на учет инвестора по первоначальной стоимости в качестве финансовых вложений. Произведен окончательный расчет с дилером.

Бухгалтерские записи имеют вид:

Дебет 76, субсчет «Расчеты с дилером по приобретению облигаций»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 15 000 руб. — на основании выписки банка с расчетного счета перечислены средства дилеру;

Дебет 76 «Приобретение государственных облигаций»

Кредит 76, субсчет «Расчеты с дилером по приобретению облигаций»

— 8000 руб. — на стоимость купленных облигаций;

Дебет 76 «Приобретение государственных облигаций»

Кредит 76, субсчет «Расчеты с дилером по приобретению облигаций»

— 800 руб. — уплачено комиссионное вознаграждение дилеру;

Дебет 19-5 «НДС по услугам»

Кредит 76, субсчет «Расчеты с дилером по приобретению облигаций»

— 144 руб. — отражается НДС по услугам дилера;

Дебет 58-2 «Долговые ценные бумаги»

Кредит 76, субсчет «Приобретение государственных облигаций»

— 8800 руб. — купленные облигации приняты на учет инвестора по первоначальной стоимости;

Дебет 51 «Расчетный счет»

Кредит 76, субсчет «Расчеты с дилером по приобретению облигаций»

— 6056 руб.  $(15\,000 - (8000 + 800 + 144))$  — произведен окончательный расчет с дилером (закрытие счета 76 «Расчеты с дилером по приобретению облигаций»).

Рассмотрим операции по продаже и погашению государственных облигаций.

**Облигации федерального займа с постоянным купонным доходом** — это среднесрочные облигации номинальной стоимостью 1000 руб., которые выпускаются сериями, как правило, распространяются среди юридических и физических лиц.

Основная особенность состоит в том, что они являются процентными облигациями, доход по которым меняется в зависимости от срока обращения. Этот доход при приобретении второй держатель уплачивает первому держателю. С этой целью учет оплаченного купонного дохода отражается на счете 58-2, субсчет «Накопленный купонный доход» (НКД). При приобретении облигации сумма уплаченного НКД отражается по дебету данного счета, по кредиту — при получении дохода вторым держателем, как уменьшение ранее оплаченной суммы. Конечного сальдо счет не имеет.

Доход по таким облигациям состоит из двух частей:

- разница в ценах продажи и покупки ОФЗ-ПД при осуществлении спекулятивных сделок с ними или суммы выручки от погашения и стоимости покупки;
- купонный доход, величина которого исчисляется исходя из доходности от операций с облигациями.

При осуществлении операций по купле-продаже ОФЗ-ПД доход по данным облигациям получает только последний держатель, а предыдущий владелец получает данную часть дохода от покупки ценных бумаг, которая передается второму держателю на праве собственности.

Рассмотрим бухгалтерские записи по движению ОФЗ-ПД.

Разница между кредитом и дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы» в части учета НКД представляет собой величину купонного дохода, принадлежащего второму инвестору.

**Облигации акционерных обществ.** Наряду с акциями акционерные общества могут выпускать облигации. Выпуск облигаций оформляют тем же документами, что и выпуск акций. Основная особенность данных операций в учете эмитента состоит в том, что данные операции не связаны с уставным капиталом, а отражаются как привлеченные заемные средства с использованием счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в зависимости от срока обращения облигаций в учете эмитента.

В учете инвестора данные операции отражаются на счете 58-2 «Долговые ценные бумаги». Учет доходов по приобретенным облига-

циям осуществляется по кредиту счета 91/1 «Прочие доходы» в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Бухгалтерские записи по учету приобретения облигаций акционерных обществ рассмотрим на конкретных примерах.

**Пример.** Организация приобретает пакет облигаций ОАО «Импульс» на вторичном рынке ценных бумаг. Срок обращения облигаций четыре года. Для приобретения облигаций посреднику перечислено с расчетного счета 15 000 руб. (номинальная стоимость пакета облигаций — 18 000 руб.). В отчете посредника указано:

- стоимость облигаций — 12 000 руб.;
- комиссионное вознаграждение — 1200 руб.;
- НДС по услугам посредника — 18 % — 216 руб.

Итого к оплате: 13 416 руб.

Облигации приняты на учет инвестора. По окончании отчетного года начислены доходы по облигациям — 2000 руб.

Ученой политикой организации предусмотрен учет облигаций по номинальной стоимости. Бухгалтерские записи имеют вид:

Дебет 76 «Расчеты с посредником»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 15 000 руб. — перечислены средства посреднику для приобретения облигаций;

Дебет 76 «Расходы по приобретению облигаций»

Кредит 76 «Расчеты с посредником»

— 12 000 руб. — на стоимость приобретенных облигаций;

Дебет 76 «Расходы по приобретению облигаций»

Кредит 76 «Расчеты с посредником»

— 1200 руб. — на стоимость комиссионного вознаграждения посредника;

Дебет 19-5 «НДС по оказанным услугам»

Кредит 76 «Расчеты с посредником»

— 216 руб. — на сумму НДС по услугам посредника;

Дебет 58-2 «Долговые ценные бумаги»

Кредит 76 «Расходы по приобретению облигаций»

— 13 200 руб. (12 000 + 1200).

Таким образом, в учете инвестора облигации отражаются по фактической (первоначальной) стоимости 13 200 руб. (номинальная стоимость — 18 000 руб.);

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 2000 руб. — начислены доходы по облигациям;

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 2000 руб. — получены причитающиеся доходы по облигациям;

Дебет 58-2 «Облигации»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 1200 руб.  $(18\,000 - 13\,200)/4$  — списывается разница между номинальной и фактической стоимостью приобретенных облигаций по мере начисления доходов пропорционально сроку обращения облигаций.

Последние три бухгалтерские записи производятся в течение трех последующих лет, что позволяет к концу четвертого года по дебету счета 58-2 «Облигации» сформировать их номинальную стоимость.

Если фактическая стоимость приобретенных облигаций выше их номинальной стоимости, то разница между номинальной и фактической (первоначальной) стоимостью списывается с кредита счета 58-2 «Облигации» в дебет счета 91-2 «Прочие расходы» по мере начисления доходов по облигациям пропорционально сроку их обращения.

Порядок отражения операций по оплате приобретенных облигаций неденежными средствами и отражения записей по погашению и продаже облигаций аналогичен порядку отражения на счетах бухгалтерского учета операций с акциями.

Долговые финансовые вложения могут выступать в виде **предоставленных займов**. Учет займов осуществляется на счете 58-3 «Предоставленные займы» с выделением в аналитическом учете их видов: долгосрочных и краткосрочных. Займы могут быть предоставлены деньгами и имуществом. Рассмотрим порядок предоставления займа в виде денежных средств.

Особенностью погашения займов является отражение данной операции по кредиту счета 58-3 «Предоставленные займы», минуя счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Согласно п. 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации» сумма процентов по предоставленному займу в учете инвестора подлежит включению в состав прочих операционных доходов. Согласно ст. 149 НК РФ, п. 3, подп. 15 оказание финансовых услуг займодавцем по предоставлению займа в денежной форме не является объектом обложения НДС. Согласно п. 11 ПБУ 10/99 проценты по начисленному займу в учете за-

емщика подлежат включению в состав прочих операционных расходов.

Предоставление займа неденежными средствами (имуществом) регулируется ст. 807 ГК РФ. Особенностью документального оформления предоставления займа в неденежной форме является то, что в учете инвестора на сумму переданного актива и на сумму начисленных процентов составляются отдельные счета-фактуры. На сумму актива счет-фактура выписывается в момент их передачи, на сумму процентов — ежемесячно или по окончании договора займа. Такой порядок предусмотрен п. 3 ст. 169 НК РФ.

В хозяйственной практике российских организаций широкое распространение получили финансовые вложения в виде **векселей**. Согласно ст. 145 ГК РФ вексель — это разновидность долгового обязательства, составленного в строго определенной форме, дающего беспорное право требовать уплаты обозначенной в векселе суммы по истечении срока, на который он выписан. В зависимости от функций в хозяйственной практике различают: товарный вексель (оформляющий договор коммерческого кредита, связан с куплей-продажей товарно-материальных ценностей); финансовый вексель (оформляющий отношения договора займа). В зависимости от участников сделки различают векселя простые (не более двух участников) и переводные (плательщиком по векселю не является векселедатель).

Сложность отражения операций с векселями состоит в том, что:

- 1) простые и переводные векселя могут передаваться по индоссаменту;
- 2) векселя бывают процентными и беспроцентными. Процентные векселя, когда в тексте указана сумма процентов или доля от номинальной стоимости;
- 3) для переводных векселей достаточно сложное документальное оформление;
- 4) сложности в исчислении НДС при операциях с векселями;
- 5) трудоемкий процесс определения налога на прибыль по операциям вексельного оформления.

Эти сложности объясняются многообразностью функций, которые может выполнять вексель: оформление договора коммерческого кредита (простой товарный вексель); выступает объектом финансовых вложений с целью капитализации прибыли (переводной товарный вексель, финансовый вексель); является расчетным средством в оплату за выполненные работы, оказанные услуги (простой и пере-

водной товарный вексель, финансовый вексель); может выступать залоговым обязательством (простой и переводной товарный вексель, финансовый вексель); может выступать банковской ссудой, полученной в виде векселя (только финансовый вексель).

Природа векселя двойственна. С одной стороны, он оформляет гражданско-правовые отношения (договоры поставки, договоры продажи, договоры кредита), а с другой — вексель является сам объектом купли-продажи.

В соответствии с требованиями ПБУ 19/02 финансовый вексель является объектом финансовых вложений и принимается к учету в сумме фактических затрат по первоначальной стоимости. Планом счетов для учета финансового векселя предназначен счет 58-2 «Долговые ценные бумаги», к которому целесообразно в рабочем плане счетов предусмотреть отдельный счет — субконто «Векселя». Аналитическим регистром финансового векселя выступает книга учета ценных бумаг, ведомость движения векселей, карточка движения векселя и книга регистрации полученных (выданных) векселей.

**Пример.** Организация «Альфапластик» приобретает финансовый вексель «Проминвестбанка» за 96 000 руб. номинальной стоимостью 100 000 руб. Вексель процентный 20 % годовых, сроком обращения один год. По истечении указанного срока данный вексель погашен банком.

Бухгалтерские записи имеют вид:

Дебет 58-2 «Долговые ценные бумаги. Вексель»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 96 000 руб. — отражается первоначальная стоимость приобретенного векселя;

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 20 000 руб. — получены проценты по банковскому векселю по истечении срока обращения в момент погашения векселя;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 20 000 руб. — полученные доходы включены в состав прочих доходов;

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 100 000 руб. — зачислены средства от погашения векселя;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 58-2 «Долговые ценные бумаги. Вексель»

— 96 000 руб. — списана первоначальная стоимость погашенного векселя;

Дебет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

— 4000 руб. (100 000 – 96 000) — отражен финансовый результат от погашения векселя.

При выбытии финансового векселя за плату раньше срока погашения проценты по финансовому векселю в учете организации-продавца не начисляются. Такая ситуация возникает в том случае, если процентный финансовый вексель (в тексте которого есть ставка процентов по отношению к номинальной стоимости), принадлежит только последнему держателю.

При продаже финансового векселя на вторичном рынке проценты по нему не начисляются, а финансовый результат будет определяться как разница между ценой продажи и первоначальной стоимостью. Финансовый вексель может быть использован в качестве расчетного средства за поставленные ценности.

Организация может предъявить вексель к погашению раньше его срока в учреждение банка. Как правило, сумма поступивших денежных средств от учета векселя в банке раньше срока погашения ниже номинальной стоимости и может быть ниже учетной стоимости. Такие операции называются операциями по дисконтированию векселей. Сумма дисконта в данном случае будет отражаться как отрицательный финансовый результат (убыток).

## Контрольные вопросы

1. Какие активы относятся к финансовым вложениям?
2. В какой оценке финансовые вложения принимаются к учету инвестора?
3. Назовите состав фактических затрат, включаемых в первоначальную стоимость финансовых вложений.
4. В какой оценке принимаются к учету финансовые вложения в виде вклада в уставный капитал?
5. Какой бухгалтерской записью оформляется приобретение финансовых вложений?

- 
6. Какой бухгалтерской записью отражается оплата комиссионного вознаграждения посредника при покупке ценных бумаг?
  7. Для каких целей предусмотрено создание резерва под обесценение ценных бумаг?
  8. Какой бухгалтерской записью отражается создание резерва под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги?
  9. Какой бухгалтерской записью отражается начисление доходов по операциям финансовых вложений?
  10. Какие методы оценки финансовых вложений применяются при их выбытии?



## **Глава 10**

# **УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ**

---

### **10.1. Значение и задачи учета денежных средств**

Расчеты между организациями, а также между организациями и физическими лицами могут осуществляться безналичным путем и наличными денежными средствами. Наличные расчеты с юридическими и физическими лицами осуществляются через кассы организаций или операционные кассы. Средством платежа в расчетах выступают денежные средства.

Основным нормативным документом, регулирующим порядок учета кассовых операций, является Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории РФ № 373-П, утвержденное Центральным банком РФ 12.10.2011 г.

Документ вступил в силу с 1 января 2012 г. и определяет порядок ведения кассовых операций с наличными деньгами на территории Российской Федерации в целях организации на ней наличного денежного обращения. Оно распространяется на:

- юридических лиц, ведущих бухгалтерский учет;
- организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения;
- физических лиц, ведущих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, т. е. на индивидуальных предпринимателей.

В соответствии с этими документами все предприятия, организации и учреждения независимо от организационно-правовой формы обязаны:

- приходить получать наличные средства в кассу, хранить свободные денежные средства в учреждениях банков;

- производить платежи по своим обязательствам перед другими предприятиями, как правило, в безналичном порядке, а наличными деньгами — в пределах установленной ЦБ РФ суммы;
- для осуществления наличных расчетов иметь кассу и кассовую книгу. Хранить в кассе наличные деньги в пределах установленного организацией лимита;
- прием наличных денег от населения производить с обязательным применением контрольно-кассовых машин.

Задачи бухгалтерского учета:

- правильное заполнение всех реквизитов расходных и приходных кассовых документов;
- соответствие сумм, проставленных на документе цифрами, суммам, указанным прописью;
- наличие на расходных кассовых документах росписи в получении денег, сведений о представленном документе, удостоверяющем личность получателя денег;
- соблюдение сроков действия кассовых документов;
- отсутствие помарок или подчисток в расходных кассовых документах, наличие которых считается грубым нарушением кассовой дисциплины.

## **10.2. Организация кассовых операций и их документирование**

Юридическое лицо, индивидуальный предприниматель обеспечивают организацию ведения кассовых операций, установленных Положением о порядке ведения кассовых операций, в том числе:

- внесение в кассовую книгу всех записей, которые должны быть сделаны на основании приходных и расходных кассовых ордеров (полное оприходование в кассу наличных денег);
- недопущение накопления в кассе наличных денег сверх установленного лимита остатка наличных денег;
- хранение на банковских счетах в банках свободных денежных средств.

Для ведения кассовых операций юридическое лицо, индивидуальный предприниматель устанавливают максимально допустимую сумму наличных денег, которая может храниться в месте для проведе-

ния кассовых операций, определенном руководителем юридического лица, индивидуальным предпринимателем, после выведения в кассовой книге суммы остатка наличных денег на конец рабочего дня.

Юридическое лицо, индивидуальный предприниматель издают об установленном лимите остатка наличных денег распорядительный документ, который хранится в порядке, определенном руководителем юридического лица, индивидуальным предпринимателем или иным уполномоченным лицом.

Накопление в кассе наличных денег сверх установленного лимита остатка наличных денег юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем не допускается.

Кассовые операции ведутся у юридического лица, индивидуального предпринимателя кассовым или иным работником, определенным указанными лицами из числа своих работников, с установлением ему соответствующих должностных прав и обязанностей, с которыми кассир должен ознакомиться под роспись. При наличии у юридического лица, индивидуального предпринимателя нескольких кассиров один из них выполняет функции старшего кассира.

Кассовые операции может проводить руководитель.

Операции по движению денежных средств оформляются унифицированными формами первичной документации по учету кассовых операций и по учету результатов инвентаризации, утвержденными постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 г. № 88 (в ред. от 27.03.2000 г. № 26, от 03.05.2000 г. № 36): приходный кассовый ордер (форма № КО-1), расходный кассовый ордер (форма № КО-2), журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (форма № КО-3), кассовая книга (форма № КО-4), книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма № КО-5).

Расчеты наличными денежными средствами могут осуществлять организация с юридическими и физическими лицами. Денежные средства в кассу организации могут поступать:

- с расчетного счета организации;
- от покупателей и заказчиков;
- возврат неиспользованных сумм подотчетными лицами;
- погашение суммы ссуды, выданным сотрудникам организации;
- возмещение причиненного материального ущерба;
- полученные займы (кредиты) по договорам с юридическими и физическими лицами.

Поступление наличных денег в кассу организации оформляется приходным кассовым ордером (форма № КО-1).

При поступлении денежных средств в кассу с расчетного счета организации могут предварительно подавать заявку, в которой указывают наименование организации, номер расчетного счета, а также дату получения денежных средств и запрашиваемую сумму.

Право на получение денежных средств с расчетного счета оформляется организацией посредством выписки денежного чека. Чеки сброшюрованы в чековую книжку, которые организация получает в уполномоченном банке на основании специального заявления.

При поступлении денежных средств в кассу организации от покупателей и заказчиков основанием является счет-фактура на отгруженный товар или счет на предварительную оплату под предстоящую отгрузку товара покупателям.

Поступление денежных средств в кассу организации в виде возврата подотчетных сумм осуществляется на основании авансового отчета унифицированной формы № АО-1, утвержденной постановлением Госкомстата России от 01.08.2001 г. № 55. В авансовом отчете отражается сумма денежных средств, выданная подотчетному лицу, документально подтвержденный расход, а также остаток, сумма которого возвращается в кассу.

Выдача наличных денег из кассы производится по расходным кассовым ордерам или другим надлежащим образом оформленным документам. При этом на них ставится специальный штамп с реквизитами расходного кассового ордера.

Основными направлениями выбытия денежных средств являются:

- сдача остатка денежных средств сверх установленного лимита в банк с зачислением на расчетный счет;
- оплата за поступившие материальные ценности, оказанные услуги и выполненные работы;
- выдача под отчет на командировочные и хозяйственные расходы;
- выплата заработной платы и депонированных сумм;
- выплата пособий социального характера;
- выплата материального поощрения и материальной помощи;
- выдача ссуд и займов.

При выдаче наличных денежных средств необходимо учитывать:

- наличные деньги, полученные в банках, расходуются только на цели, указанные в чеке, на основании которого банк выдает наличные;

- предприятия, имеющие постоянную денежную выручку, не имеют права накапливать в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов, даже если эти деньги планировалось направить на оплату труда или другие предстоящие расходы;

- любая выдача наличности в основном производится в сроки, согласованные предприятием с обслуживающими учреждениями банков. Но для расчетов с увольняемыми работниками и уходящими в отпуск деньги выдаются независимо от установленных сроков.

Расходный кассовый ордер заполняется в одном экземпляре. Он состоит из двух составляющих: «распорядительной» и «оправдательной» частей. Распорядительная часть содержит указание на выдачу денежных средств в соответствии с указанным основанием. Оправдательная часть служит распиской в получении денежных средств лица, указанного в распорядительной части расходного кассового ордера.

Пунктом 21 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации (в ред. письма ЦБ РФ от 26.02.1996 г. № 247) определено, что приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3). Расходные кассовые ордера, оформленные на платежных (расчетно-платежных) ведомостях на оплату труда и других приравненных к ней платежей, регистрируются после их выдачи.

В журнале регистрации (форма № КО-3) приходные и расходные кассовые ордера регистрируются отдельно, поскольку книга разделена на две части. Приходные ордера регистрируют в разделе «Приходные документы», расходные в разделе «Расходные документы». По каждому документу отражается дата его составления, номер, сумма и целевое назначение. Нумерация приходных и расходных кассовых ордеров осуществляется с начала отчетного года в порядке возрастания отдельно по приходу и расходу.

Основным документом, в котором отражаются все поступления и выдача наличных денег организации в течение отчетного года, является кассовая книга (форма № КО-4).

Правила ведения кассовой книги регламентированы Порядком ведения кассовых операций и должны выполняться кассиром при ее заполнении.

Кассовая книга является регистром аналитического учета. Организация ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть про-

нумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. На последней странице книги делается надпись: «В настоящей книге всего пронумеровано \_\_\_\_\_ листов» и проставляются подписи руководителя и главного бухгалтера организации.

Каждый лист кассовой книги состоит из двух равных частей: одна из них заполняется кассиром как первый экземпляр, вторая (без горизонтальных линеек) заполняется кассиром как второй экземпляр через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами. Первые остаются в кассовой книге, вторые (отрывные) являются отчетом кассира и до конца операций за день не отрываются.

Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге. Операции по получению и расходованию иностранной валюты также записываются в кассовую книгу.

Записи кассовых операций начинаются после строки «Остаток на начало дня». Предварительно лист сгибают по линии отреза, подкладывая отрывную часть листа под часть листа, которая остается в книге. Для ведения записей после «Переноса» отрывную часть листа накладывают на лицевую сторону неотрывной части листа и продолжают записи по горизонтальным линейкам оборотной стороны неотрывной части листа.

В книге указывают сумму наличных денег, выданных или принятых в кассу организации, а также реквизиты приходных (расходных) кассовых ордеров, по которым получены (выданы) деньги.

### 10.3. Учет кассовых операций

Для формирования информации о наличии и движении денежных средств в российской и иностранной валютах, находящихся в кассе, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н, предусмотрен счет 50 «Касса».

Сальдо счета указывает на наличие свободных денежных средств в кассе организации на начало и конец месяца. По дебету счета 50

«Касса» отражается поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации. По кредиту счета 50 «Касса» отражается выплата денежных средств и выдача денежных документов.

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета:

50-1 «Касса организации»;

50-2 «Операционная касса»;

50-3 «Денежные документы» и др.

Субсчет 50-1 предназначен для учета денежных средств в кассе организации. Когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движений каждой наличной иностранной валюты.

Субсчет 50-2 «Операционная касса» предназначен для учета наличия и движения денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи.

Субсчет 50-3 «Денежные документы» предназначен для учета находящихся в кассе организации почтовых марок, марок государственной пошлины, вексельных марок, оплаченных авиабилетов и других денежных документов.

Одним из основных источников поступления денежных средств в кассу организации являются расчетные счета. В бухгалтерском учете при поступлении денежных средств с расчетного счета составляется запись:

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 51 «Расчетные счета».

Поступление денежных средств от покупателей в оплату за реализованный товар является выручкой, отражение которой в бухгалтерском учете зависит от видов торговли: розничная или оптовая.

При продаже товаров через розничную сеть выручка отражается записью:

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 90-1 «Выручка».

Основанием для отражения выручки в бухгалтерском учете в оптовой торговле является предъявленный покупателю счет на продажную стоимость товара. В учете составляется запись:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90-1 «Выручка».

Поступление денежных средств от покупателей в оплату за товар в данном случае отражается как погашение задолженности покупателя за отгруженный товар:

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Расчеты за отгруженный покупателям товар могут осуществлять-ся за наличный расчет в форме предварительной оплаты.

Поступления от других юридических и физических лиц в порядке предварительной оплаты продукции в соответствии с п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н, не признаются доходами организации.

Сумма поступившей в кассу организации предварительной оплаты в счет предстоящей поставки продукции согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению по дебету счета 50 «Касса» в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Причем сумма предварительной оплаты учитывается обособленно, для этого организация по балансовому счету 62 может открыть соответствующий субсчет, например субсчет 62-1 «Расчеты по предварительной оплате».

**Пример.** По окончании I квартала ОАО произвело авансовый платеж наличными денежными средствами под предстоящую отгрузку товара на сумму 59 000 руб., в том числе НДС 9000 руб.

В бухгалтерском учете организации отражаются записи:

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 62-1 «Расчеты по предварительной оплате»

— 59 000 руб. — на сумму поступившего авансового платежа в кассу организации от ОАО в I квартале;

Дебет 62-1 «Расчеты по предварительной оплате»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— 9000 руб. — на сумму НДС от поступившего авансового платежа от покупателя.

*Денежные средства в кассу организации могут поступать от учредителей организации в качестве вклада в уставный капитал.* Вклады учредителей определяются учредительским договором и протоколом собрания учредителей.



Учет расчетов с участниками общества по денежным и имущественным вкладам в уставный капитал ведется с применением счета 75 «Расчеты с учредителями».

К этому счету предусмотрены субсчета:

75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

75-2 «Расчеты по выплате доходов».

На субсчете 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» учитываются расчеты по взносам долей учредителями в уставный капитал.

Подтверждением факта принятия вклада от участника является квитанция к приходному кассовому ордеру с идентичными записями приходному ордеру и скрепленная печатью организации.

Приходный кассовый ордер служит основанием для записи операции в отчет кассира, на основе которого составляются бухгалтерские записи с их отражением в журналах-ордерах.

Сумма вклада участника, поступившая в виде наличных денежных средств в кассу, отражается записью:

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

**Пример.** При создании общества с ограниченной ответственностью уставный капитал определен в размере 20 000 руб.

На момент регистрации ООО его уставный капитал должен быть оплачен не менее чем на 50 % (п. 2 ст. 18 Закона № 14-ФЗ). Учредительным договором предусмотрены взносы участников наличными денежными средствами в кассу организации. В бухгалтерском учете составляются записи:

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— 10 000 руб. — на взнос 50 процентов вкладов участников до момента регистрации общества;

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал»

— 20 000 руб. — отражается размер зарегистрированного уставного капитала общества;

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— 10 000 руб. — на взнос оставшейся доли вкладов участников в уставный капитал общества.

**В кассу организации денежные средства могут поступать в качестве возврата подотчетных сумм от работников организации.** Остаток подотчетных сумм определяется на основе авансового отчета, его поступление оформляется приходным кассовым ордером.

**Пример.** Подотчетному лицу из кассы организации выданы денежные средства на приобретение канцелярских принадлежностей в сумме 3600 руб. После приобретения канцелярских принадлежностей подотчетным лицом составлен авансовый отчет, к которому приложены товарный и кассовый чеки на сумму 3450 руб. Остаток неиспользованных денежных средств сдан в кассу организации: 150 руб. (3600 – 3450).

В бухгалтерском учете по движению денежных средств в кассе организации составлены записи:

Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Кредит 50-1 «Касса организации»

— 3600 руб. — выданы из кассы подотчетному лицу денежные средства для приобретения канцелярских принадлежностей;

Дебет 10-1 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

— 3450 руб. — приобретены подотчетным лицом канцелярские принадлежности;

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

— 150 руб. — возвращен в кассу организации остаток неиспользованных подотчетных сумм.

Поступление денежных средств в кассу организации может осуществляться в результате расчетов с персоналом по оплате труда и по прочим операциям, по расчетам с поставщиками и подрядчиками и прочими юридическими и физическими лицами (табл. 10.1).

Наличные денежные средства организации расходуют при осуществлении хозяйственных операций. Выбытие денежных средств из кассы организации отражается в кредите счета 50 «Касса» в корреспонденции с разными счетами в зависимости от назначения расходов.

**Таблица 10.1. Операции по поступлению денежных средств в кассу организации (Дебет счета 50-1 «Касса организации»)**

№ п/п	Основание для взноса денежных средств	Содержание операции	Корреспондирующий счет
1	Денежный чек	Осуществлен возврат неиспользованных средств в аккредитивах	55-1
2	Отчет кассира	Сданы наличные деньги из операционной в основную кассу организации	50-2
3	Справка, заявление на покупку валюты	Иностранная валюта, снятая с валютного счета, оприходована в кассу	52
4	Денежный перевод	Поступили в кассу наличные денежные средства, находившиеся в пути (например, ранее отправленные почтовым переводом)	57
5	Накладная, акт приемки ценностей	Внесены денежные средства поставщиком в оплату недостающих материальных ценностей	60
6	Счет, счет-фактура	Внесены покупателем денежные средства в оплату за отгруженный товар	62
7	Платежное поручение	Покупатель внес в кассу аванс под предстоящую поставку готовой продукции (товаров), выполнение работ, оказание услуг	62
8	Договор займа	Погашена задолженность юридическими лицами по предоставленному долгосрочному займу и процентов за пользование заемными средствами	67
9	Справки, заявление, свидетельство о рождении ребенка	Поступили в кассу организации денежные средства от Фонда социального страхования на выплату единовременного пособия на рождение ребенка	69-1
10	Договор займа	Погашена задолженность работником организации по предоставленному займу и процентам за пользование заемными средствами	73-1
11	Акт инвентаризации, распоряжение	Погашена материально ответственным лицом недостача, выявленная при инвентаризации товаров	73-2
12	Протокол собрания учредителей	Осуществлен взнос денежных средств в качестве вклада в уставный капитал общества	75-1

Окончание табл. 10.1

№ п/п	Основание для вноса денежных средств	Содержание операции	Корреспондирующий счет
13	Расчет	Осуществлен возврат излишне выплаченной акционеру суммы дивидендов	75-2
14	Акт приемки ценностей, претензия	Поступили в кассу денежные средства от поставщика по предъявленной претензии по поставке товаров	76-2
15	Договор простого товарищества	Поступили в кассу организации дивиденды по результатам договора простого товарищества	76-3
16	Книга	Осуществлен возврат излишне выданных депонированных сумм работникам организации	76-4
17	Приказ	Поступили в кассу денежные средства от филиала организации, выделенного на отдельный баланс	79-1
18	Программа, гранты	Поступили денежные средства для финансирования программы развития региональной информационной базы	86
19	Платежная ведомость	Внесена в кассу излишне выданная заработная плата работникам	70
20	Соглашение	Поступили в кассу организации безвозмездно переданные юридическим лицом денежные средства	98-2

Одним из основных направлений их выбытия является сдача неиспользуемых денежных средств сверх установленного лимита в учреждение банка и зачисление на расчетный счет.

В банк денежные средства сдают кассиры, а также через инкассаторов. Выданные денежные средства кассиру, предназначенные для сдачи в банк, оформляют расходным кассовым ордером. В банке предоставляют объявление на взнос наличными. В бухгалтерском учете составляется запись:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 50-1 «Касса организации».

Денежные суммы (преимущественно выручка от продажи товаров торговых организаций), внесенные в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления

на расчетный счет или иной счет организации, но еще не зачисленные по назначению, учитываются на счете 57 «Переводы в пути».

Основанием для принятия на учет денежных средств по счету 57 «Переводы в пути» являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам.

***Выбытие денежных средств из кассы организации может возникнуть в результате осуществления организацией инвестиций наличными денежными средствами.*** Для учета инвестиций в бухгалтерском учете предусмотрен счет 58 «Финансовые вложения». К ним относятся: инвестиции в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные займы.

**Пример.** ООО «Мираж» согласно договору простого товарищества осуществило вклад в создание производственной совместной деятельности. В качестве вноса в совместную деятельность организацией переданы наличные денежные средства в сумме 45 000 руб. По итогам совместной деятельности в конце квартала организации начислены доходы в сумме 2500 руб., которые поступили в кассу организации.

В марте организация предоставила беспроцентный заем индивидуальному предпринимателю сроком на 6 месяцев в сумме 120 000 руб. В апреле индивидуальным предпринимателем осуществлен возврат выданного займа в сумме 20 000 руб. В бухгалтерском учете инвестиции организации отражены записями:

Дебет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»

Кредит 50-1 «Касса организации»

— 45 000 руб. — отражена сумма вклада в совместную деятельность по договору простого товарищества;

Дебет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 2500 руб. — начислены доходы организации от результатов совместной деятельности по договору простого товарищества;

Дебет 58-3 «Предоставленные займы»

Кредит 50-1 «Касса организации»

— 120 000 руб. — предоставлен краткосрочный заем индивидуальному предпринимателю;

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 58-3 «Предоставленные займы»

— 20 000 руб. — на сумму возвращенного займа индивидуальным предпринимателем.

**Выдача денежных средств из кассы организации в виде займов может осуществляться не только юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, но и работникам организации.** Для учета расчетов по предоставленным займам Планом счетов предусмотрен счет 73-1 «Расчеты по предоставленным займам». Займы работникам организации могут быть предоставлены для приобретения жилья, садовых домиков, на благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством.

Для предоставления займов с работником заключается договор, в котором определяют сумму, срок предоставления и возврата займа, а также проценты за пользование денежными средствами.

Из кассы организации денежные средства могут быть использованы для расчетов с бюджетом по налогам и сборам, с покупателями и заказчиками, разными дебиторами и кредиторами.

**Таблица 10.2. Операции по выбытию денежных средств из кассы организации (Кредит счета 50-1 «Касса организации»)**

№ п/п	Основание для выплаты денежных средств	Содержание операции	Корреспондирующий счет
1	Расходный кассовый ордер	Сданы денежные средства в банк для открытия аккредитива	55-1
2	Счет-фактура	Оплачено поставщику за поступившие материальные ценности и оказанные услуги	60
3	Акт приемки товаров	Оплачена претензия покупателя за поставку товаров низкого качества	62
4	Распоряжение	Выданы денежные средства филиалу, выделенному на отдельный баланс, для развития хозяйственной деятельности	79
5	Счет	Осуществлена оплата Фонду социального страхования за санаторно-курортные путевки	69-1
6	Акт	Произведена оплата в бюджет суммы штрафа по НДС за нарушение сроков платежей по налогу	68

№ п/п	Основание для выплаты денежных средств	Содержание операции	Корреспонди- рующий счет
7	Акт инвентаризации	Отражена сумма недостачи денежных средств, выявленная в кассе организации при инвентаризации	94
8	Программа, расход- ный кассовый ордер	Осуществлен возврат средств целевого финансирования, ранее поступивший в кассу организации	86
9	Отчет	Внесена на валютный счет наличная иностранная валюта	52
10	Счет	Приобретены акции за наличные де- нежные средства	58-1
11	Счет	Приобретены долговые ценные бумаги за наличные денежные средства	58-2
12	Соглашение	Возвращен из кассы аванс, ранее по- лученный от покупателя (заказчика)	62
13	Расчет	Уплачен из кассы единый социаль- ный налог в части, подлежащей зачис- лению в Пенсионный фонд	69-2
14	Расходный кассовый ордер	Выдана излишне внесенная сумма де- нежных средств в счет вклада в устав- ный капитал общества	75-1
15	Расчетно-платежная ведомость	Выданы из кассы дивиденды акцио- нерам, начисленные при распределе- нии прибыли акционерного общества	75-2
16	Платежная ведо- мость	Выдана из кассы заработная плата персоналу организации	70
17	Платежная ведо- мость	Выдана из кассы премия персоналу организации за счет нераспределен- ной прибыли	84
18	Расходный кассовый ордер	Сдана из кассы выручка в банк через инкассатора	57
19	Расходный кассовый ордер	Сданы из кассы в банк валютные средства и зачислены на валютный счет	52
20	Расходный кассовый ордер	Списаны денежные средства, исполь- зованные на чрезвычайные расходы	99

Синтетический учет кассовых операций может осуществляться с применением следующих формы бухгалтерского учета: журнально-ордерная, Журнал-Главная, упрощенная, мемориально-ордерная и автоматизированная.

Бухгалтерский учет наличия и движения валютных средств в кассе организации осуществляется в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета на счете 50 «Касса». Инструкцией предусмотрено при осуществлении организацией кассовых операций с иностранной валютой открытие к счету 50 «Касса» соответствующих субсчетов для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

Для отражения в бухгалтерском учете операций в иностранной валюте осуществляется пересчет иностранной валюты в рубли по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции.

Поступление валютных средств в кассу может осуществляться с текущего валютного счета, при наличии их остатка после обязательной продажи валютной выручки, либо со специального транзитного счета, на который зачисляется приобретенная валюта уполномоченным банком.

При поступлении валютных средств в кассу организации с валютного счета составляется запись по соответствующему субсчету к счету 50 «Касса» (например, в качестве иностранной валюты организацией используются доллары США):

Дебет 50-41 «Касса в долларах США»

Кредит 52 «Валютные счета».

Для целей бухгалтерского учета по поступившим в кассу валютным средствам в соответствии с п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утвержденного приказом Минфина России от 27.11.2006 г. № 154н, осуществляется пересчет их стоимости в рубли по курсу ЦБ РФ для этой иностранной валюты по отношению к рублю, действующему на дату совершения операции. Датой совершения кассовых операций с иностранной валютой считается дата оприходования денежных знаков в кассу или выдачи денежных знаков из кассы организации.

Выдача валютных средств из кассы подотчетному лицу на расходы по заграникомандировке учитывается с применением счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».



На сумму выданного аванса в иностранной валюте составляется запись:

Дебет 71-2 «Расчеты с подотчетными лицами в иностранной валюте»

Кредит 50-41 «Касса в долларах США».

Обязательным моментом при составлении бухгалтерской отчетности в соответствии с ПБУ 3/2006 является пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, выраженных в иностранной валюте, в рубли на отчетную дату ее составления.

Пересчет осуществляется по каждой валюте. Для организации аналитического учета кассовых операций и осуществления пересчета остатка по видам валют целесообразно открывать карточки аналитического учета кассовых операций.

## 10.4. Формы расчетов

Форма безналичного расчета — это способ реализации клиентом (плательщиком) своего права требования к кредитной организации о перечислении денежных средств. Данные способы различаются видами расчетных документов, порядком документооборота, условиями предоставления средств в распоряжение получателя и т. д.

Безналичные расчеты производятся через банки и иные кредитные организации, в которых открыты соответствующие счета, если иное не вытекает из закона и не обусловлено используемой формой расчетов (п. 3 ст. 861 ГК РФ).

К формам безналичных расчетов в соответствии со ст. 862 ГК РФ относятся:

- расчеты платежными поручениями;
- расчеты по аккредитиву;
- расчеты чеками;
- расчеты по инкассо.

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

ются данные о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

К счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты субсчета 55-1 «Аккредитивы», 55-2 «Чековые книжки», 55-3 «Депозитные счета» и др.

**Аккредитивная форма расчетов** применяется в двух случаях: когда она установлена договором и когда поставщик переводит покупателя на эту форму расчетов в соответствии с положениями о поставках продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления. Особенность аккредитивной формы расчетов в том, что оплату платежных документов производят по месту нахождения поставщика сразу после отгрузки покупателю продукции.

Аккредитив — это условное денежное обязательство, принимаемое банком-эмитентом по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку произвести такие платежи. Порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в основном договоре, в котором отражаются основные условия (наименование банков, получатель средств, сумма аккредитива, его вид, сроки действия, способ извещения получателя средств об открытии аккредитива, полный перечень и точная характеристика документов, представляемых получателем средств, и др.).

Аккредитив предназначен для расчетов с одним получателем средств. Условиями аккредитива может быть предусмотрен акцепт уполномоченного плательщиком лица.

Выплаты по аккредитиву производят в течение срока его действия в банке поставщика в полной сумме аккредитива или по частям против представленных поставщиком реестров счетов и транспортных или приемно-сдаточных документов, удостоверяющих отгрузку товара. Реестры счетов должны сдаваться поставщиком в обслуживающее его учреждение банка, как правило, на следующий день после отгрузки (отпуска) товара.

Аккредитив учитывают на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы».

Аккредитив может быть выставлен за счет собственных средств и за счет банковского кредита. В первом случае выставление аккредитива оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы»

Кредит счета 52 «Расчетные счета».

Когда аккредитив выставляют за счет банковского кредита, составляют следующую запись:

Дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы»

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Оплату счетов поставщиков с аккредитивного счета оформляют следующей записью:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы».

Остаток неиспользованного аккредитива возвращают организации-покупателю и зачисляют на расчетный счет, если аккредитив выставлен за счет собственных средств, или перечисляют в погашение задолженности по ссуде, если аккредитив выставлен за счет банковского кредита.

**Расчеты чеками.** Расчетный чек содержит письменное поручение владельца счета (чекодателя) обслуживающему его банку на перечисление указанной в чеке суммы денег с его счета на счет получателя средств (чекодержателя). Данная форма расчетов в последние годы все шире используется при однородных расчетах (особенно для расчетов с транспортными организациями). Порядок и условия использования чеков в платежном обороте регулируются Гражданским кодексом РФ, а в части, им не урегулированной, другими законами и устанавливаемыми в соответствии с ними банковскими правилами.

При поступлении товаров (оказании услуг) плательщик выписывает чек из книжки и передает представителю поставщика или подрядчика, который становится чекодержателем. Чекодержатель представляет выписанный чек в свое учреждение банка, как правило, на следующий день со дня выписки для зачисления денег на его расчетный счет.

Депонирование средств при выдаче чековых книжек у плательщика учитывается на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки», с кредита счетов 51 «Расчетные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других подобных счетов. По мере оплаты задолженности чеками их списывают с кредита счета 55 в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кре-

дителями» и других счетов. Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным банком (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55-2.

Суммы оставшихся неиспользованных чеков и возвращенных в банк списывают с кредита счета 55, субсчет 2, в дебет счетов 51, 52, 66 или других счетов.

Аналитический учет по субсчету 55-2 ведут по каждой полученной чековой книжке.

На субсчете 55-3 «Депозитные счета» учитывают движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. Перечисление денежных средств во вклады отражают по дебету счета 55 и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». При возвращении кредитной организацией сумм вкладов производят обратные бухгалтерские записи.

Аналитический учет по субсчету 55-3 «Депозитные счета» ведут по каждому вкладу.

На отдельных субсчетах счета 55 учитывают движение обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования (поступивших бюджетных средств); средств, поступивших на содержание специальных учреждений от родителей и других источников; средств на финансирование капитальных вложений, аккумулируемых и расходованных организацией с отдельного счета.

Филиалы, представительства и иные структурные единицы, входящие в состав организации и выделенные на самостоятельный баланс, которым открыты текущие счета в местных учреждениях банков для осуществления текущих расходов, отражают на отдельном субсчете к счету 55 движение указанных средств. Наличие и движение средств в иностранных валютах учитывают на счете 55 обособленно.

Аналитический учет по данному счету должен обеспечить получение данных о наличии и движении денежных средств в аккредитивах, чековых книжках и т. п. на территории страны и за рубежом.

Расчеты по инкассо представляют собой банковскую операцию, посредством которой банк-эмитент по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа. Для осуществления расчетов по инкассо банк-эмитент вправе привлекать другой банк (исполняющий банк).

Расчеты по инкассо осуществляются на основании платежных требований, оплата которых может производиться по распоряжению

плательщика (с акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке), и инкассовых поручений, оплата которых производится без распоряжения плательщика (в бесспорном порядке).

Платежные требования и инкассовые поручения предъявляются получателем средств (взыскателем) к счету плательщика через банк, обслуживающий получателя средств (взыскателя).

Если на счете плательщика средства отсутствуют или их недостаточно и при отсутствии в договоре банковского счета условия об оплате расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств платежные требования, акцептованные плательщиком, платежные требования на безакцептное списание денежных средств и инкассовые поручения (с приложенными в установленных законодательством случаях исполнительными документами) помещаются в картотеку.

Исполняющий банк обязан известить банк-эмитент об этом, а банк-эмитент по получении извещения от исполняющего банка доводит извещение о постановке в картотеку до клиента. Расчетные документы оплачиваются по мере поступления денежных средств на счет плательщика в очередности, установленной законодательством. Допускается частичная оплата платежных требований, инкассовых поручений, находящихся в картотеке.

Расчеты платежными требованиями предусматривают оформление расчетного документа, содержащего требование кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк. Платежные требования применяются при расчетах за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также в иных случаях, предусмотренных основным договором.

Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика. Срок для акцепта платежных требований определяется сторонами по основному договору и не может быть меньше пяти рабочих дней.

Без акцепта плательщика расчеты платежными требованиями осуществляются в случаях:

- 1) установленных законодательством;
- 2) предусмотренных сторонами по основному договору при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в беспорядном порядке. Инкассовые поручения применяются:

- 1) в случаях, когда беспорядный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством, в том числе для взыскания денежных средств органами, выполняющими контрольные функции;
- 2) для взыскания по исполнительным документам;
- 3) в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

## 10.5. Учет движения средств по расчетному счету

Денежные средства организации в безналичной форме находятся на счетах в банках — текущих, расчетных, валютных, специальных. Отношения между Банком России, кредитными учреждениями и их клиентами осуществляются на основе договоров, если иное не предусмотрено федеральным законом.

Клиенты вправе открывать необходимое им количество расчетных, депозитных и иных счетов в любой валюте в банках с их согласия, если иное не установлено федеральным законом. Порядок открытия, ведения и закрытия банком счетов клиентов в рублях и иностранной валюте устанавливается Банком России в соответствии с федеральными законами.

В Платежных счетах для учета этих средств предусмотрены счета 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

По дебету счета 51 «Расчетные счета» отражается поступление денежных средств на расчетные счета организации. По кредиту счета 51 «Расчетные счета» отражается списание денежных средств с расчетных счетов организации. Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет расчетного счета организации и обнаруженные при проверке выписок кредитной организации, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по претензиям»).

Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации по расчетному счету и

приложенных к ним денежно-расчетных документов. Аналитический учет по счету 51 «Расчетные счета» ведется по каждому расчетному счету.

## 10.6. Учет движения средств по валютному счету

Федеральным законом «О валютном регулировании и валютном контроле» резидентам предоставляется право без ограничений открывать в уполномоченных банках банковские счета (банковские вклады) в иностранной валюте (ст. 14 Закона № 173-ФЗ).

Юридическим лицам — резидентам уполномоченным банком могут быть открыты специальные, текущие и транзитные валютные счета.

Бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции.

Порядок отражения в бухгалтерском учете валютных обязательств установлен Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утвержденным приказом Минфина России от 27.11.2006 г. № 154н.

Для организации бухгалтерского учета операций с иностранной валютой Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н, предусмотрен счет 52 «Валютные счета» с открытием субсчетов:

52-1 «Валютные счета внутри страны»,

52-2 «Валютные счета за рубежом».

Учетной политикой организации могут быть предусмотрены счета третьего порядка, соответствующие открытым уполномоченным банком валютным счетам:

52-11 «Текущий валютный счет»;

52-12 «Транзитный валютный счет»;

52-13 «Специальный транзитный счет».

Текущий валютный счет предназначен для учета текущих операций внутри страны (табл. 10.3).

Каждому текущему валютному счету, открываемому по всем видам валют (за исключением счетов, открываемых в клиринговых валютах), должен соответствовать *транзитный валютный счет*.

Таблица 10.3. Операции по движению валютных средств на текущем счете организации

№ п/п	Содержание операций	Корреспондирующий счет	
		Дебет	Кредит
	<b>Поступление валютных средств</b>		
1	Остаток валютных средств, поступивший с транзитного валютного счета после обязательной продажи валютной выручки	52-11	52-12
2	Неиспользованный остаток наличной иностранной валюты из кассы организации, полученный на оплату командировочных расходов при заграникомандировке работников	52-11	50-4
3	Валютные кредиты и займы, полученные по валютным договорам, заключенным с российскими банками	52-11	66, 67
4	Проценты, начисленные организации банком за пользование валютными средствами	52-11	76
5	Денежные средства, поступающие с текущего валютного счета другого резидента, открытого в одном уполномоченном банке	52-11	76
6	Денежные средства, поступившие с валютного счета, открытого организацией за пределами РФ	52-11	52-2
7	Покупка иностранной валюты для осуществления валютных операций	52-11	57
8	Положительная курсовая разница, возникшая по валютному счету в результате изменения курса валют	52-11	91-1
	<b>Выбытие валютных средств</b>		
1	Списание валютных средств организации для осуществления командировочных расходов по заграникомандировке	50-4	52-11
2	Погашение валютных кредитов и займов в соответствии с заключенными валютными договорами с банком	66, 67	52-11
3	Перечисление валютных средств в оплату за товар по импортному контракту	60	52-11
4	Перечисление денежных средств на валютный счет, открытый за пределами РФ	52-2	52-11



Окончание табл. 10.3

№ п/п	Содержание операций	Корреспондирующий счет	
		Дебет	Кредит
5	Оплата услуг банка по расчетно-кассовому обслуживанию в иностранной валюте	91-2	52-11
6	Денежные средства, перечисленные на валютный счет другого резидента, открытого в одном уполномоченном банке	76	52-11
7	Осуществление таможенных платежей по экспортно-импортным операциям	76	52-11
8	Отрицательная курсовая разница по валютному счету, возникшая в результате изменения курса валют	91-2	52-11

На транзитный валютный счет уполномоченным банком зачисляются в полном объеме все поступления иностранной валюты в пользу резидента. Учет операций по транзитному счету осуществляется на счете 52-12 «Транзитный валютный счет».

**Таблица 10.4. Операции по движению валютных средств на транзитном счете организации**

№ п/п	Содержание операций	Корреспондирующий счет	
		Дебет	Кредит
	<b><i>Поступление валютных средств</i></b>		
1	Суммы валютных средств, поступившие от иностранного покупателя в погашение задолженности за реализованную экспортную продукцию (работы, услуги) и прочие активы, стоимость которых выражена в иностранной валюте	52-12	62
2	Суммы валютного аванса, поступившего от иностранного покупателя в счет предстоящей отгрузки экспортного товара	52-12	62
3	Ошибочно перечисленные валютные средства по оплате импортных контрактов	52/12	60
4	Ошибочно перечисленные валютные средства по оплате расходов, уменьшающих валютную выручку, подлежащую обязательной продаже	52/12	60, 76
5	Валютная выручка, поступившая из кассы магазина беспрошпинной торговли	52/12	50, 57

Окончание табл. 10.4

№ п/п	Содержание операций	Корреспондирующий счет	
		Дебет	Кредит
6	Дивиденды и проценты от участия в иностранных организациях или по иностранным ценным бумагам	52-12	76-3
7	Валютные средства в погашение вкладов учредителей в уставный капитал	52-12	75-1
8	Валютные средства, поступившие в качестве целевого финансирования на определенные цели	52-12	86
9	Положительная курсовая разница, возникшая по валютному счету в результате изменения курса валют	52-12	91-1
<b>Выбытие валютных средств</b>			
1	Списание валютных средств вследствие обязательной продажи валютной выручки	57,76	52-12
2	Списание части валютной выручки, превышающей размер ее обязательной продажи, и средств, не подлежащих обязательной продаже	52-11	52-12
3	Оплата расходов, уменьшающих валютную выручку, подлежащую обязательной продаже	60, 76	52-12
4	Возврат ошибочно поступивших в пользу резидента денежных средств, по соответствующим основаниям	60, 76	52-12
5	Оплата услуг банка по расчетно-кассовому обслуживанию в иностранной валюте	91-2	52-12
6	Отрицательная курсовая разница по валютному счету, возникшая в результате изменения курса валют	91-2	52-12

**Пример.** На транзитный валютный счет организации зачислена валютная выручка от продажи экспортной продукции иностранному покупателю в сумме 30 000 евро, гранты для реализации технологической программы по производству новых образцов продукции в сумме 50 000 евро, сумма таможенных платежей, ошибочно перечисленных за таможенный контроль при отгрузке экспортной продукции, 2000 евро.

С транзитного валютного счета произведено перечисление валютных средств на текущий счет в сумме оплаченных транспортных рас-

ходов в иностранной валюте, по отгруженной и оплаченной экспортной продукции 2500 евро.

Курс валюты ЦБ РФ на дату совершения операций условно составил 40,1 руб. за 1 евро.

Валютные операции по транзитному валютному счету осуществлены в один день и оформлены выпиской банка с транзитного валютного счета. На основании выписки банка в бухгалтерском учете составляются записи по движению валютных средств:

Дебет 52-12 «Транзитный валютный счет»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

— 1 203 000 руб. (30 000 евро × 40,1 руб.) — зачислена на транзитный счет валютная выручка, поступившая от иностранного покупателя за отгруженную экспортную продукцию;

Дебет 52-12 «Транзитный валютный счет»

Кредит 86 «Целевое финансирование»

— 2 005 000 руб. (50 000 евро × 40,1 руб.) — отражена сумма поступившего гранта для реализации технологической программы по производству новых образцов продукции;

Дебет 52-12 «Транзитный валютный счет»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 80 200 руб. (2000 евро × 40,1 руб.) — зачислена на транзитный счет сумма валютных средств, ошибочно перечисленная ранее таможенными органам;

Дебет 52-11 «Текущий валютный счет»

Кредит 52-12 «Транзитный валютный счет»

— 100 250 руб. (2500 евро × 40,1 руб.) — перечислены валютные средства на текущий счет в сумме оплаченных транспортных расходов в иностранной валюте по отгруженной и оплаченной экспортной продукции.

Специальный валютный счет предназначен для осуществления операций, определенных Федеральным законом № 173-ФЗ.

В целях контроля валютных операций по операциям, осуществляемым организацией с применением специального счета в рублях, осуществляется резервирование средств в порядке, предусмотренном ст. 16 Федерального закона № 173-ФЗ и Инструкцией ЦБ РФ от 01.07.2004 г. № 114-И «О порядке резервирования и возврата суммы резервирования при осуществлении валютных операций».

Таблица 10.5. Операции по движению валютных средств на специальном счете организации

№ п/п	Содержание операций	Корреспондирующий счет	
		Дебет	Кредит
	<b>Поступление валютных средств</b>		
1	Валютные средства при получении кредитов и займов в иностранной валюте от нерезидентов	52/13	66,67
2	Валютные средства при осуществлении операций с внешними ценными бумагами	52/13	62,60,76
3	Валютные средства, купленные в уполномоченном банке для осуществления валютной операции	52/13	57,76
4	Положительная курсовая разница, возникшая по валютному счету в результате изменения курса валют	52/13	91/1
	<b>Выбытие валютных средств</b>		
1	Списание валютных средств вследствие приобретения резидентами у нерезидентов долей, вкладов, паев в имуществе (уставном или складочном капитале, паевом фонде кооператива) юридических лиц	58	52/13
2	Списание валютных средств при внесении резидентами вкладов по договорам простого товарищества	58	52/13
3	Списание средств при предоставлении кредитов и займов в иностранной валюте нерезидентам	76	52/13
4	Списание средств при исполнении резидентами обязательств по внешним ценным бумагам	60,76	52/13
5	Отрицательная курсовая разница по валютному счету, возникшая в результате изменения курса валют	91/2	52/13

Резиденты и нерезиденты в зависимости от вида операции, по которой ими выполняется требование о резервировании, установленное органом валютного регулирования (далее — внесение суммы резервирования), самостоятельно рассчитывают в соответствии с федеральным законом и требованиями настоящей Инструкции сумму в валюте Российской Федерации, которая вносится в качестве суммы резервирования.

Информация о наличии и движении зарезервированных денежных средств собирается на счете 55 «Специальные счета в банках», от-

дельном субсчете. Депонирование средств на указанном счете производится одновременно с осуществлением валютных операций либо в день истечения предусмотренного срока.

В бухгалтерском учете на сумму резервирования средств составляется запись:

Дебет 55 «Специальные счета в банках»

Кредит 51 «Расчетные счета».

Расчет суммы резервирования по операции в иностранной валюте осуществляется по официальному курсу иностранной валюты по отношению к рублю, устанавливаемому Банком России на день внесения суммы резервирования. На зарезервированные суммы проценты не начисляются. Депонированные суммы подлежат возврату организации:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 55 «Специальные счета в банках».

Операции по движению валютных средств на валютном счете организации оформляются выпиской банка с валютного счета, к которой прилагаются входящие и исходящие документы, подтверждающие осуществление операций по валютному счету.

Исходя из требований ПБУ 3/2006, средства на валютных счетах организации относятся к активам, выраженным в иностранной валюте, по которым в бухгалтерском учете пересчет в рубли осуществляется на дату принятия их к учету и на момент составления отчетности. В связи с этим по счету 52 «Валютные счета» аналитический учет ведется по видам валют. С этой целью организации могут открывать аналитические карточки, в которых определяют сальдо на конец отчетного периода и осуществляют пересчет валютных средств по соответствующему курсу валют, установленному ЦБ РФ.

Возникшие курсовые разницы при пересчете остатка валютных средств на валютных счетах в бухгалтерском учете включаются в состав прочих доходов и расходов, а в целях налогообложения — в состав внереализационных доходов и расходов.

Положительная курсовая разница отражается проводкой:

Дебет 52-11, 12, 13 «Валютные счета внутри страны», 52-2 «Валютные счета за рубежом»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Отрицательная курсовая разница отражается записью:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 52-11, 12, 13 «Валютные счета внутри страны», 52-2 «Валютные счета за рубежом».

Кроме того, в соответствии с ПБУ 3/2000 пересчет стоимости средств на счетах в кредитных организациях, выраженных в иностранной валюте, может производиться по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых ЦБ РФ.

**Пример.** На текущий валютный счет 15 июня с транзитного валютного счета зачислен остаток средств после обязательной продажи валютной выручки в долларах США в сумме 1775 долл. по курсу ЦБ РФ на дату зачисления 31,8 руб. за 1 долл. Сальдо начальное на начало отчетного периода отсутствовало. В бухгалтерском учете составлена запись:

Дебет 52-11 «Текущий валютный счет»

Кредит 52-12 «Транзитный валютный счет»

— 56 445 руб. (1775 долл.  $\times$  31,8 руб.).

В последующие дни курс валюты изменялся в следующей последовательности: 16 июня — 31,9 руб. за 1 долл., 18 июня — 31,4 руб., 25 июня — 31,7 руб., 1 июля — 31,9 руб.

Учетной политикой пересчет остатка средств на валютных счетах определен по мере изменения курса валют, в результате на каждую дату курсовая разница составит:

16 июня — 177,5 руб. = 1775 долл.  $\times$  (31,9 руб. – 31,8 руб.);

18 июня — 887,5 руб. = 1775 долл.  $\times$  (31,4 руб. – 31,9 руб.);

25 июня — 532,5 руб. = 1775 долл.  $\times$  (31,7 руб. – 31,4 руб.);

1 июля — 355 руб. = 1775 долл.  $\times$  (31,7 руб. – 31,9 руб.).

Бухгалтерские записи по отражению курсовых разниц составляются на каждую дату изменения курса валют. В случае, если учетной политикой пересчет остатка средств на валютных счетах определен на дату составления бухгалтерской отчетности, то в течение отчетного периода пересчет может не производиться.

### **Продажа валюты**

На основании Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ Банком России установлен порядок обязательной продажи части валютной выручки резидентов на внутреннем валютном рынке Российской Федерации.

Объектом обязательной продажи является валютная выручка резидентов (физических лиц — индивидуальных предпринимателей и юридических лиц), включающая в себя поступления иностранной ва-

люты, причитающиеся резидентам от нерезидентов по заключенным резидентами или от их имени сделкам, предусматривающим передачу товаров, выполнение работ, оказание услуг, передачу информации и результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них, в пользу нерезидентов. Размер продажи валютной выручки составляет 0 %.

Для уменьшения подлежащей обязательной продаже суммы валютной выручки резидентов учитываются следующие расходы и иные платежи, связанные с исполнением соответствующих сделок, расчеты по которым осуществляются в соответствии с настоящим Федеральным законом в иностранной валюте:

1) оплата транспортировки, страхования и экспедирования грузов;

2) уплата вывозных таможенных пошлин, а также таможенных сборов;

3) выплата комиссионного вознаграждения кредитным организациям, а также оплата исполнения функций агентов валютного контроля;

4) иные расходы и платежи по операциям, перечень которых определяется Центральным банком Российской Федерации.

Зачисление валютных средств, поступивших от покупателей в оплату за отгруженный товар, производится на транзитный валютный счет с отражением уменьшения задолженности за отгруженный товар:

Дебет 52-12 «Транзитный валютный счет»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Организация может инициативно осуществлять продажу выручки. В бухгалтерском учете продажа валютных средств отражается записями:

Дебет 57 «Переводы в пути»

Кредит 52-12 «Транзитный валютный счет»

— депонирована валюта, предназначенная для продажи по курсу ЦБ РФ на дату списания с транзитного счета.

Одновременно с депонированием часть валютных средств, не подлежащих продаже, списывается с транзитного валютного счета и зачисляется на текущий валютный счет юридического лица.

Дебет 52-11 «Текущий валютный счет»

Кредит 52-12 «Транзитный валютный счет»

— на расчетный счет зачисляется сумма в рублях, полученная от продажи валюты по биржевому курсу на дату продажи;

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— проданная валюта списывается с валютного счета организации по курсу ЦБ РФ на дату продажи;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 57 «Переводы в пути»

— отражается курсовая разница, образовавшаяся в связи с изменением курса ЦБ РФ с момента списания валюты с валютного счета до момента продажи:

- отрицательная:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 57 «Переводы в пути»;

- положительная:

Дебет 57 «Переводы в пути»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Результат от продажи иностранной валюты определяется как разница оборотов по операциям продажи валюты на счетах 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы». Выявленный путем сопоставления результат ежемесячно списывают в составе заключительных оборотов по счету 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки».

### **Покупка валюты**

Операции по покупке иностранной валюты регулируются ст. 11 Федерального закона № 173-ФЗ, согласно которой купля-продажа иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, в Российской Федерации производится только через уполномоченные банки.

Под покупкой (продажей) иностранной валюты через уполномоченный банк понимают приобретение (отчуждение) иностранной валюты по договору купли-продажи с уполномоченным банком, а также приобретение (отчуждение) иностранной валюты посредством заключения с уполномоченным банком договоров комиссии или договоров поручения, в соответствии с которыми комиссионером или поверенным выступает уполномоченный банк.

Центральный банк Российской Федерации устанавливает порядок купли-продажи иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной



валюте, резидентами, не являющимися физическими лицами, и нерезидентами, который может предусматривать:

- 1) установление требования об использовании специального счета резидентами и нерезидентами;
- 2) установление требования о резервировании резидентами суммы, не превышающей в эквиваленте 100 процентов суммы покупаемой иностранной валюты, на срок не более 60 календарных дней до даты осуществления покупки иностранной валюты;
- 3) установление требования о резервировании нерезидентами суммы, не превышающей в эквиваленте 20 % суммы продаваемой иностранной валюты, на срок не более года.

Установленные требования не применяются:

- при совершении купли-продажи иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, уполномоченными банками, а также при совершении купли-продажи иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, физическими лицами не для целей осуществления ими предпринимательской деятельности;
- если требования о резервировании уже установлены в связи с осуществлением валютной операции, для проведения которой производится купля-продажа иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте.

Для совершения резидентом операций покупки иностранной валюты в уполномоченном банке для него может быть открыт специальный валютный счет либо купленная валюта зачисляется на текущий валютный счет.

Покупка иностранной валюты за рубли на валютном рынке осуществляется резидентом за рубли на основании специального поручения на покупку.

Как видно из примера, при осуществлении данной операции организация понесла убыток в результате покупки валюты по курсу, более высокому, чем официальный курс рубля по отношению к евровалюте.

Иностранная валюта, купленная резидентом на валютном рынке и зачисленная на его специальный валютный счет, должна быть переведена уполномоченным банком по распоряжению резидента о переводе по соответствующему назначению.

Например, при переводе купленных валютных средств поставщику в качестве авансового платежа или последующей оплаты за импортный товар в учете составляется запись:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 52-13 «Специальный валютный счет»

При покупке валютных средств для приобретения материальных ценностей в банк с платежным поручением предоставляются копия контракта, паспорт импортной сделки, грузовая таможенная декларация по импортному товару.

## Контрольные вопросы

1. Какими нормативными документами регламентируется учет движения денежных средств?
2. Какими первичными документами оформляются поступление и выбытие денежных средств в кассе организации?
3. Каков порядок ведения кассовой книги?
4. Как организуется синтетический учет на счете 50 «Касса»?
5. Назовите формы безналичных расчетов.
6. Каков порядок отражения операций при аккредитивной форме расчетов?
7. Как организуется синтетический учет на счете 51 «Расчетные счета»?
8. Как организуется синтетический и аналитический учет на счете 52 «Валютные счета»?
9. Как отражаются в учете операции по приобретению валюты?
10. Как отражаются в учете операции по продаже валюты?

# Глава 11

## УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

---

### 11.1. Значение и задачи учета кредитов и займов

Организация для формирования хозяйственных средств может помимо собственных источников привлекать заемные средства в виде кредитов банка, займов от юридических и физических лиц. Заемные средства могут привлекаться для пополнения оборотных средств, приобретения (создания) основных средств, приобретения товаров, (работ, услуг), осуществления расчетов с поставщиками и др.

Статьями 807 и 819 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) установлено следующее:

- по договору займа одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества;
- по кредитному договору банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты за ее использование.

Также сторонами может быть заключен договор товарного кредита, который предусматривает обязанность одной стороны предоставить другой стороне вещи, определенные родовыми признаками, или договор коммерческого кредита, исполнение которого связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками. Коммерческие кредиты могут предусматривать предоставление кредита в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Таким образом, в операциях с кредитными и заемными средствами можно выделить три основных момента:

- получение (выдача) кредитов и заемных средств;
- начисление или уплата (получение) процентов за использование кредитных и заемных средств;
- погашение задолженности по кредитным и заемным средствам.

Кредит как экономическая категория — это временное заимствование вещи или денежных средств, при помощи которых организация приобретает товарно-материальные ценности, объекты основных средств, производит выплаты работникам или другим организациям за оказанные ими услуги и т. п.

Заемные обязательства у организации могут выступать в следующих формах:

- кредитный договор;
- договор займа;
- товарный и коммерческий кредит (как особые разновидности заемных отношений).

Предметом кредитного договора могут быть только денежные средства. Кредитный договор должен быть заключен в письменной форме. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность кредитного договора. Для получения кредита и заключения кредитного договора организация представляет в банк заявление на получение кредита. К заявлению прилагаются баланс организации, технико-экономическое обоснование потребности в кредите, бизнес-план и др., также указываются возможные способы обеспечения исполнения обязательств по кредиту. В случае согласия банка на выдачу кредита организация составляет кредитный договор по установленной банком форме.

Проценты за пользование кредитом, порядок и сроки их выплаты устанавливаются банком и отражаются в кредитном договоре.

Основными способами обеспечения исполнения обязательств по кредитному договору являются залог, поручительство, банковская гарантия.

Кредитор вправе отказаться от предоставления заемщику предусмотренного кредитным договором кредита полностью или частично при наличии обстоятельств, из которых возникает невозможность возврата ссуды.

Предметом договора займа могут быть денежные средства и/или вещи, определенные родовыми признаками.

Договор займа заключается в письменной форме в случаях, когда займодавцем является юридическое лицо. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или вещи заемщику. Договоры займа могут быть процентными или беспроцентными. Заемщик обязан возвратить займодавцу полученную сумму в срок и порядке, предусмотренных договором займа. Если срок возвращения займа не определен договором, то в этом случае заем должен быть возвращен займодавцу в течение тридцати дней со дня предъявления займодавцем требования. Количество, ассортимент, комплектность, качество вещей определяется в данном случае договором купли-продажи.

В соответствии с ГК РФ договорами, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, объединенных родовыми признаками, может предусматриваться предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки оплаты товаров, работ или услуг (коммерческий кредит).

Организация может осуществлять привлечение заемных средств путем выдачи *векселей*, выпуска и продажи облигаций.

Организация-заемщик в обеспечение долговых обязательств может выпускать долговые ценные бумаги. Определение долговых обязательств находит отражение в ст. 269 НК РФ, под которыми следует понимать: кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления. Договор коммерческого займа может сопровождаться выпуском облигаций, согласно которому одно лицо (юридическое или физическое) представляет свои временно свободные денежные средства или неденежные активы на определенный срок другому лицу. Вознаграждением за пользование заемными средствами может выступать процент (от номинальной стоимости) и/или дисконт (разница между номинальной и первоначальной стоимостью данной ценной бумаги).

С точки зрения времени погашения кредитов и займов различают: долгосрочные кредиты (займы) (свыше 12 месяцев) и краткосрочные кредиты (займы) (сроком менее 12 месяцев).

Отличительной чертой кредита является его авансирующий характер, предвосхищающий образование доходов у заемщика при использовании в хозяйственной деятельности.

Договор займа рассматривается как классическая разновидность реального договора. Согласно п. 1 ст. 807 ГК РФ договор займа счита-

ется заключенным с момента передачи денег или вещей. Именно с данного момента возникают права и обязанности у сторон.

Пунктом 1 ст. 808 ГК РФ установлено, что договор займа должен быть заключен в письменной форме независимо от суммы в случае, когда заимодавцем является юридическое лицо.

По данному договору в соответствии со ст. 429 ГК РФ стороны обязуются заключить в будущем договор о передаче имущества, выполнении работ или оказании услуг (основной договор) на условиях, предусмотренных предварительным договором. Иными словами, стороны будут находиться в юридической связи до передачи вещи, а это означает, что уже появляется необходимость исполнения в передаче вещи (денег) у заимодавца.

Нормы гражданского законодательства предполагают возмездный характер данного договора. Если иное не предусмотрено законом или договором займа, заимодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размере и в порядке, определенных договором. При отсутствии в договоре условия о размере процентов их размер определяется существующей в месте жительства заимодавца, а если заимодавцем является юридическое лицо, в месте его нахождения ставкой банковского процента (ставкой рефинансирования) на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части.

Договор займа, согласно п. 3 ст. 809 ГК РФ, предполагается беспроцентным, если в нем прямо не предусмотрено иное или по договору заемщику передаются не деньги, а другие вещи, определенные родовыми признаками.

В настоящее время выпуск облигаций или векселей в обеспечении долговых облигаций получил достаточно широкое распространение в практической деятельности.

Согласно ст. 2 ФЗ от 20.03.1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» облигация определена как эмиссионная ценная бумага, закрепляющая право ее владельца на получение от эмитента облигации в предусмотренный в ней срок ее номинальной стоимости или иного имущественного эквивалента. Облигация может также предусматривать право на получение фиксированного в ней процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права.

Облигации могут выпускаться в обеспечение заемных средств как акционерными обществами, так и обществами с ограниченной ответственностью. Порядок и условия выпуска облигаций акционерными

обществами определены ст. 33 данного Закона. Размещение облигаций акционерных обществ осуществляется по решению совета директоров акционерного общества.

Облигации выпускаются, как правило, крупными организациями, поскольку их выпуск связан с существенными финансовыми затратами эмитента на подготовку проспекта эмиссии и размещение облигаций. Выпуск данного вида ценных бумаг в отличие от акций не связан с формированием и изменением величины уставного капитала организации-эмитента и не влечет за собой право влияния на участие в управлении организацией, а участвует в формировании величины ее кредиторской задолженности.

Порядок заключения договора коммерческого кредитования определен главой 42 «Заем и кредит» Гражданского кодекса РФ. Оформление договора займа в виде облигаций предусмотрено ст. 816 Гражданского кодекса РФ, выдачи векселей в обеспечение полученного займа — ст. 815 данного нормативного акта.

Заемщик получает денежные средства (или иное имущество) от размещения облигаций и векселей. В его учете полученные заемные средства от размещения облигаций и векселей рассматриваются как долговые обязательства. В бухгалтерском учете заемщика долговые обязательства регулируются Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденным приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 107н. Нормы данного Положения не распространяются на договоры государственного займа, беспроцентные договоры, а также бюджетные и кредитные организации.

Основными задачами бухгалтерского учета заемных средств являются:

- правильное оформление документов и своевременное отражение в учете операций по поступлению заемных средств и их погашению;
- контроль за поступлением и погашением заемных средств;
- правильность начисления процентов по заемным средствам и контроль за сроками их уплаты;
- контроль за сроками погашения заемных обязательств;
- проведение инвентаризации заемных обязательств с целью своевременного их погашения и равномерности включения расходов по выплате процентов по заемным средствам;
- формирование полной и достоверной информации в бухгалтерской отчетности по наличию и движению заемных обязательств.

## **11.2. Учет задолженности по полученным кредитам и займам**

Учет заемных средств в виде кредитов и займов регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденным приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 107н.

Согласно данному ПБУ 15/08 основная сумма долга по полученному кредиту (займу) учитывается организацией-заемщиком в соответствии с условиями договора займа или кредитного договора в сумме фактически поступивших денежных средств или в стоимостной оценке других вещей, предусмотренной договором. Организация-заемщик должна принимать к бухгалтерскому учету данную задолженность в момент фактической передачи денег или других ценностей и отражать ее в составе кредиторской задолженности.

Различают долгосрочную и краткосрочную задолженность заемщика по заемным средствам. Краткосрочной считается задолженность по кредиту или займу, срок погашения которой не превышает 12 месяцев. Долгосрочной задолженностью считается соответственно задолженность, срок погашения которой превышает 12 месяцев.

Информация о состоянии краткосрочных кредитов и займов, полученных заемщиком, отражается с использованием счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Информация о состоянии долгосрочных кредитов и займов, полученных заемщиком, отражается на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

В бухгалтерском учете суммы полученных краткосрочных или долгосрочных кредитов и займов отражаются по кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам») в корреспонденции со счетами учета денежных средств или со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в момент их фактического получения.

Возврат организацией-заемщиком полученного от заимодавца кредита, займа, включая размещенные заемные обязательства, отражается в бухгалтерском учете заемщика как уменьшение (погашение) указанной кредиторской задолженности.

При погашении кредитов или займов на суммы погашаемых кредитов, займов дебетуются счета 66 «Краткосрочные кредиты и займы»



или 67 «Долгосрочные кредиты и займы» в корреспонденции со счетами денежных средств (счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»).

Следует иметь в виду, что сумма займа и сумма начисленных процентов в учете должны отражаться обособленно. С этой целью к счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» целесообразно ввести субсчета следующим образом:

- 1 «Расчеты по выпущенным облигациям»;
- 2 «Расчеты по начисленным процентам».

Информация о размещенных заемных обязательствах (обеспеченных векселями или облигациями) учитывается на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» отдельно как по кредитам и займам, полученным под обеспечение ценных бумаг.

Если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то делаются записи по дебету счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции со счетами 66 или 67 (по номинальной стоимости облигаций) и 98 «Доходы будущих периодов» (на сумму превышения цены размещения над номинальной стоимостью). Сумма, отнесенная на счет 98 «Доходы будущих периодов», списывается равномерно в течение срока обращения облигаций на счет 91 «Прочие доходы». Если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимостью доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций с кредита счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в дебет счета 91 «Прочие расходы».

В бухгалтерском учете операции по учету заемных средств отражаются следующими проводками:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

— получена краткосрочная ссуда банка в виде денежных средств;

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

— получена долгосрочная ссуда банка в виде денежных средств.

Кредиты и займы, не оплаченные в срок, учитываются обособленно.

Аналитический учет задолженности по полученным займам и кредитам ведется по видам займов и кредитам, кредитным организациям и другим заимодавцам.

В учетной политике организации могут быть предусмотрены:

- перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную задолженность;
- учет заемных средств, срок погашения которых превышает 12 месяцев, до истечения указанного срока учитывать в составе долгосрочной задолженности.

В бухгалтерском учете операция по переводу долгосрочной задолженности в краткосрочную отражается записью с кредита счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Краткосрочная и/или долгосрочная задолженность может быть срочной и/или просроченной.

**Срочной задолженностью** считается задолженность по полученным кредитам и займам, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен (пролонгирован) в установленном порядке.

**Просроченной задолженностью** считается задолженность по просроченным займам и кредитам с истекшим согласно условиям договора сроком погашения.

Организация-заемщик по истечении срока платежа должна обеспечить перевод срочной задолженности в просроченную. Данный перевод задолженности осуществляется организацией-заемщиком в день, следующий за днем, когда по условиям договора займа и/или кредита заемщик должен был обеспечить возврат основной суммы долга.

ПБУ 15/08 устанавливает закрытый перечень затрат, связанных с получением и использованием займов и кредитов, который включает:

- проценты, причитающиеся к оплате заимодавцам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам;
- проценты, дисконт по причитающимся к оплате вексям и облигациям;
- дополнительные затраты, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств.

К дополнительным затратам отнесены расходы, связанные с:

- оказанием заемщику юридических и консультационных услуг;
- оплатой налогов и сборов (в случаях, предусмотренных действующим законодательством);

- проведением экспертиз;
- потреблением услуг связи;
- иными затратами, непосредственно связанными с получением займов и кредитов, а также с размещением заемных обязательств.

В бухгалтерском учете дополнительные затраты относятся к операционным расходам, учитываемым в том отчетном периоде, в котором они были произведены.

Все затраты по полученным займам и кредитам признаются текущими расходами и относятся к тому периоду, в котором они произведены.

Включение данных расходов в текущие расходы осуществляется в сумме причитающихся платежей согласно заключенным договорам займа и кредитным договорам, независимо от того, в какой форме и когда фактически производятся указанные платежи.

Данные затраты по полученным займам и кредитам, включаемые в текущие расходы, являются операционными расходами и включаются в финансовый результат организации.

Исключением из данных правил являются затраты на обслуживание займов и кредитов, используемых для осуществления предварительной оплаты, материально-производственных запасов, работ, услуг или выдачи авансов в счет их оплаты.

Облигации могут быть размещены по номинальной стоимости и стоимости, отличной от номинальной (по цене ниже номинала (с дисконтом или премией), а также по цене выше номинала).

**Пример.** Размещены облигации ОАО «Металлист» по открытой подписке 10 000 облигаций по номинальной стоимости 1500 руб. за штуку сроком обращения 12 месяцев.

В бухгалтерском учете данные операции будут отражены следующим образом:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 66-1 «Расчеты по выпущенным облигациям»

— 15 000 000 — на сумму денежных средств по номинальной стоимости, полученных от размещения и выпуска облигаций.

При размещении облигаций по цене ниже номинала (с дисконтом) следует руководствоваться п. 18 подп. «б», согласно которому причитающийся дисконт учитывается как прочие расходы, в тех отчетных периодах, к которым относятся данные расходы по начисле-

нию процентов (дисконта), т. е. разница в течение срока обращения облигаций отражается по дебету счета 91/2 «Прочие расходы».

В данном случае заемщиком при формировании учетной политики для целей бухгалтерского учета при начислении дисконта по облигациям может быть предусмотрен один из вариантов:

- отражать проценты (дисконт) в составе прочих расходов тех отчетных периодов, к которым относятся данные начисления;
- предварительно отражать проценты (дисконт) в составе расходов будущих периодов посредством их равномерного (ежемесячного) включения в состав прочих расходов.

При размещении облигаций выше их номинальной стоимости разница отражается в составе прочих доходов на счете 98 «Доходы будущих периодов» с последующим их списанием равномерно в течение срока обращения облигаций на счет 91-1 «Прочие доходы».

У организаций, размещающих облигации, могут возникнуть расходы, связанные с подготовкой ценных бумаг к выпуску.

Данные расходы в соответствии с п. 11 ПБУ 15/08 включаются в состав прочих расходов.

Структура расходов, связанных с исполнением долговых обязательств, оформленных облигациями, представлена на рис. 11.1.

Операции по реализации ценных бумаг освобождаются от НДС в соответствии с подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ. При этом указанное осво-

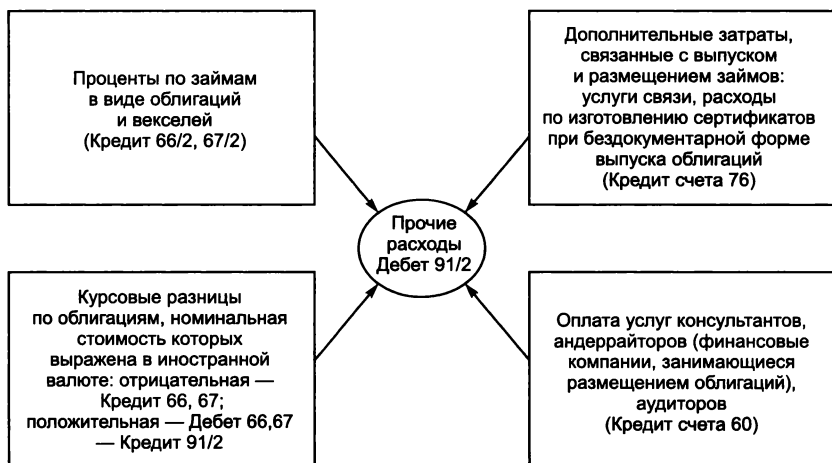


Рис. 11.1. Структура расходов, связанных с исполнением долговых обязательств, оформленных облигациями

бождение не распространяется на посреднические услуги, связанные с реализацией ценных бумаг (п. 2 ст. 156 НК РФ). Таким образом, сумму НДС, уплаченную в составе комиссионного вознаграждения посредника, организация к налоговому вычету не принимает, а учитывает в составе расходов, принимаемых при исчислении налога на прибыль (подп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ).

### 11.3. Учет процентов по заемным средствам

Второй этап учета долговых обязательств в виде кредитов и займов связан с начислением процентов по заемным средствам. Расходы по начислению процентов, исходя из условий выпуска в обращение облигаций, могут быть установлены в процентах к номинальной стоимости облигации. В этом случае сумма процентов, причитающихся к выплате за пользование привлеченными заемными средствами, согласно п. 12, 14 ПБУ 15/08 признаются расходами того отчетного периода, когда они произведены, представляют собой текущие (прочие) расходы, подлежат включению в финансовый результат организации. В частности, порядок учета процентов по долговым обязательствам в виде облигаций регулируется подп. «б» п. 18 ПБУ 15/08, согласно которому по размещенным и выпущенным облигациям в составе кредиторской задолженности организации отражается как сумма номинальной стоимости облигаций и сумма причитающегося процента к оплате на конец отчетного периода.

Начисление процентов по полученным займам и кредитам организация-заемщик осуществляет в соответствии с порядком, установленным в договоре или кредитном договоре.

В бухгалтерском учете задолженность по полученным займам и кредитам должна показываться с учетом причитающихся на конец отчетного периода процентов к уплате согласно условиям договоров.

Учет затрат на проценты, причитающиеся к оплате кредиторам по полученным от них займам и кредитам, зависит от цели использования заемных средств.

В общем случае, когда полученные кредиты и займы не использованы для предварительной оплаты материально-производственных и других ценностей, работ, услуг, а также для приобретения и/или строительства объектов основных средств, то начисленные проценты

включаются в состав операционных расходов, которые относятся на финансовый результат организации.

Причитающиеся по таким кредитам и займам проценты к уплате отражаются по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции с дебетом счета 91 «Прочие расходы».

Начисленные суммы процентов учитываются обособленно. Выплата процентов по полученным краткосрочным (долгосрочным) кредитам и займам отражается в учете по дебету счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» либо на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

Причитающиеся по выданным векселям и размещенным облигациям проценты и дисконт отражаются по кредиту счета 66 (67) в корреспонденции с дебетом счета 91 «Прочие расходы».

Существуют два способа учета включения процентов или дисконта в состав операционных расходов.

При первом способе проценты или дисконт могут быть сразу же после их начисления включены в состав операционных расходов (дебет счета 91-2 «Прочие расходы»).

При втором способе в целях равномерного включения расходов по выплате процентов или дисконта используется счет 97 «Расходы будущих периодов».

Начисление процентов (дисконта) по векселю отражается на отдельных субсчетах к счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» либо счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Рассмотрим отражение данных операций на конкретном примере.

**Пример.** Организация заключила договор займа, согласно которому она получает денежный заем в сумме 100 000 руб. сроком на три месяца (срок обращения векселя 90 дней). В обеспечение займа организация-заемщик выдает займодавцу вексель на сумму 118 000 руб. Дисконт по векселю составляет 18 000 руб. Учетной политикой организации предусмотрен способ учета дисконта равномерного (ежемесячного) начисления дисконта.

Бухгалтерские записи имеют следующий вид:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»  
— 100 000 руб. — отражена сумма задолженности по займу в сумме фактических денежных средств;

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Кредит 66 «Вексельные займы»

— 100 000 руб. — выдан вексель в обеспечение займа;

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит 66 «Вексельные займы»

— 18 000 (118 000 – 100 000) руб. — учтен в составе расходов будущих процентов дисконт по векселю;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 97 «Расходы будущих периодов»

— 6000 (18 000 / 90 × 30) руб. — отнесена часть дисконта по векселю в состав операционных расходов пропорционально сроку обращения векселя.

Данная операция отражается ежемесячно на протяжении трех месяцев:

Дебет 66 «Вексельные займы»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 118 000 руб. — произведена оплата векселя, выданного в обеспечение займа.

Такой же порядок начисления процентов предусмотрен и по облигациям, выданным в обеспечение займа.

При использовании организацией полученных заемных средств для осуществления предварительной оплаты ценностей (работ, услуг) или выдачи авансов и задатков в счет их оплаты расходы по их обслуживанию должны относиться на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой и/или выдачей авансов и задатков на указанные выше цели.

После принятия к бухгалтерскому учету поступивших материально-производственных запасов (иных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг) дальнейшее начисление процентов и осуществление других расходов, связанных с обслуживанием полученных займов и кредитов, отражается в бухгалтерском учете в общем порядке — с отнесением указанных затрат на операционные расходы.

Так, начисленные до принятия к учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов, включаются в состав фактических

затрат на их приобретение, т. е. включаются в фактическую себестоимость запасов и отражаются по дебету счетов учета материально-производственных запасов.

Проценты по заемным средствам, начисленные после принятия к учету материально-производственных запасов, должны учитываться в составе операционных расходов. Начисление процентов по заемным средствам после принятия материально-производственных запасов к учету отражается по дебету счета 91-2 «Прочие расходы» в корреспонденции с кредитом счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам установлены главой 25 НК РФ.

Для целей налогообложения под *долговыми обязательствами* понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады или иные заимствования независимо от формы их оформления.

Для целей налогообложения проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа признаются расходом. Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами.

Расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида, при условии, что размер начисленных по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

При отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору организации величина процентов, признаваемых расходом, принимается в размере ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, — при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15 % — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Для целей налогового учета расходы по начислению процентов по долговым обязательствам в виде процентов (дисконта) признаются внереализационными расходами и уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль согласно п. 1 ст. 269 НК РФ (в пределах определенных нормативов).

В бухгалтерском учете начисление процентов за пользование заемными средствами будет отражаться записью с кредита счета 66



«Краткосрочные кредиты и займы» или счета 67 «Долгосрочные кредиты и займы» (в зависимости от срока обращения облигаций) на субсчете 2 «Расчеты по начисленным процентам» в дебет счета 91-2 «Прочие расходы».

Момент отражения начисления процентов по облигационным займам зависит от условий облигационного займа, согласно которым проценты в учете заимодавца могут начисляться одним из способов:

- ежемесячное начисление процентов;
- в момент погашения займа по окончании его срока.

Организацией выбирается один из способов начисления процентов и закрепляется учетной политикой.

Для целей налогового учета процентов по долговым обязательствам следует руководствоваться подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ, согласно которому проценты по долговым обязательствам, оформленным в том числе и ценными бумагами, включаются в состав внереализационных расходов.

Особенности порядка включения процентов по заемным средствам любого вида, включая займы, оформленные ценными бумагами, для целей исчисления налога на прибыль регулируются ст. 269 НК РФ. Согласно требованиям данной статьи расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами (фактическое нахождение ценных бумаг у инвесторов), и исходя из доходности, установленной эмитентом. На организацию налогового учета процентов по долговым заемным обязательствам влияет метод исчисления налога на прибыль: метод начислений или кассовый метод, что определено ст. 272 и 273 НК РФ соответственно.

Применение кассового метода при исчислении налога на прибыль предусмотрено только организациями, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал, что определено ст. 273 НК РФ. Пункт 2 данной статьи предусматривает расходы в виде процентов признавать по мере их фактической оплаты.

При использовании метода начисления расходы в виде процентов по долговым обязательствам признаются для целей налогообложения в соответствии с п. 8 ст. 272 НК РФ либо на конец отчетного (налогового) периода исходя из более ранней даты.

При определении расходов по выплате процентов по заемным средствам по первому методу необходимо определить долговые обяза-

тельства, отвечающие условиям сопоставимости, что характеризуется следующими критериями:

- долговые обязательства, выданные в одинаковой валюте;
- выданы на одни и те же сроки;
- являются аналогичными по качеству обеспечения;
- выданы в сопоставимых объемах;
- включаются в ту же группу кредитного риска.

При этом критерий «одни и те же сроки» должен быть оговорен в учетной политике организации для целей налогообложения.

По долговым обязательствам, выданным на срок более одного отчетного периода, на сопоставимых условиях средний процент в кварталах, следующих за кварталом получения, плательщиком долгового обязательства не пересчитывается.

Если величина процентов (дисконт) по долговому обязательству отклоняется более чем на 20 % в сторону повышения среднего уровня процентов (дисконта), то расходом, учитываемым для целей налогообложения, признается рассчитанный средний процент.

Если величина процентов (дисконт) по долговому обязательству существенно отклоняется (более чем на 20 % в сторону понижения), то для целей налогообложения расходом признается фактическая величина причитающегося процента (дисконт).

**Пример.** Организация в I квартале 2012 г. разместила три облигационных займа, которые в соответствии с учетной политикой считаются выданными на сопоставимых условиях. Данная организация для целей налогообложения работает по методу начислений. Сведения о размещенных облигациях представлены в табл. 11.1.

*Таблица 11.1. Сведения о договорах займа за отчетный период*

Номер договора и дата	Сумма займа, руб.	Процентная ставка
№ 1 от 10.01.07 г.	1 000 000	25
№ 2 от 12.02.07 г.	2 000 000	20
№ 3 от 01.03.07 г.	1 500 000	35
Итого	4 150 000	x

Произведем расчет среднего процента:

$$\begin{aligned}
 & (1\,000\,000 \times 0,25 + 2\,000\,000 \times 0,20 + 1\,500\,000 \times 0,35) : \\
 & : (1\,000\,000 + 2\,000\,000 + 1\,500\,000) = 0,2831;
 \end{aligned}$$

Средний процент:  $0,2831 \times 100 = 28,31 \%$ ;

Определяем уровень процентов с учетом корректировки (расчетный средний процент увеличиваем на 20 %, применяем коэффициент увеличения 1,2):  $28,31 \times 1,2 = 33,97 \%$ .

Таким образом, максимальная ставка процентов, учитываемых для целей налогообложения, составит 33,97 %. Следовательно, по всем облигационным займам, кроме займа № 3, проценты будут включены в полном объеме в состав внереализационных расходов, учитываемых для целей налогообложения: по займу № 1 в размере — 25 %, по займу № 2 — в размере 20 %, по займу № 3 — в размере 28,31 %.

При данном методе исчисления процентов по долговому обязательству № 3 у организации-заемщика возникнет налоговая разница, порядок расчета которой представлен ниже:

1) определяем сумму процентов по долговому обязательству № 3:

$1\,500\,000 \times 0,35 = 525\,000$  руб. — сумма процентов, подлежащих выплате;

2) определяем сумму процентов в пределах рассчитанного среднего процента для целей налогообложения в составе учитываемых расходов:

$1\,500\,000 \times 0,2831 = 424\,650$  руб.;

2) отражается сумма расходов по причитающимся процентам, не учитываемая для целей налогообложения:

$525\,000 - 424\,650 = 100\,350$  руб., что в учете отражается на отдельном субсчете к счету 91-2 «Прочие расходы»;

3) определяем величину постоянного налогового обязательства:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Субсчет «Постоянное налоговое обязательство»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

— 24 084 руб. ( $100\,350 \times 0,24$ ).

При втором способе определения предельного уровня процентов по долговым обязательствам, стоимость которых выражена в валюте Российской Федерации, используется ставка рефинансирования ЦБ РФ, увеличенная в 1,1 раза, на дату, когда получено обязательство. Данный метод целесообразно применять, когда отсутствуют обязательства, выданные заемщику в этом отчетном квартале на сопоставимых условиях.

Третьим этапом операций по предоставлению займов в виде ценных бумаг является погашение займа. Возврат займа осуществляется в соответствии с заключенным договором займа или определяется условиями проспекта эмиссии, если заем обеспечен долговыми ценными бумагами в виде облигаций.

### **Контрольные вопросы**

1. Назовите основные виды обязательств, предусмотренные Гражданским кодексом Российской Федерации.
2. Назовите основные способы обеспечения обязательств по кредитному договору.
3. Назовите предметы договора займа.
4. Какими ценными бумагами организация может осуществлять привлечение заемных средств?
5. Как классифицируются кредиты и займы?
6. Какие счета бухгалтерского учета предназначены для учета обязательств по полученным кредитам и займам?
7. Какие виды задолженности различают для целей бухгалтерского учета?
8. Какой бухгалтерской записью отражают начисление процентов по заемным средствам?
9. Каким образом рассчитываются проценты, причитающиеся к уплате, по заемным обязательствам?
10. В чем состоит особенность учета процентов по заемным обязательствам, предназначенным для приобретения активов?

# Глава 12

## УЧЕТ ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И РАСЧЕТОВ

---

### 12.1. Значение и задачи учета дебиторской и кредиторской задолженности

В процессе хозяйственной деятельности у предприятий и организаций возникают договорные отношения с различными юридическими и физическими лицами при осуществлении товарных операций, выполнении работ и оказании услуг. При этом расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной договора в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. При этом любая организация может выступать как дебитором, так и кредитором.

В настоящее время в условиях снижения уровня расчетной дисциплины система «неплатежей» ведет к росту дебиторской задолженности, в том числе просроченной. Такое положение обуславливает необходимость контроля суммы дебиторской задолженности и ее движения (возникновения и погашения).

В случае покупки организацией товаров, продукции, а также приемки работ и услуг у других юридических и физических лиц у нее возникает кредиторская задолженность. В состав кредиторской задолженности организации включается задолженность бюджету по налогам, в том числе по единому социальному налогу органам социального страхования и обеспечения и фондам медицинского страхования, а также другим юридическим и физическим лицам по обязательствам, возникающим согласно действующему законодательству или условиям договоров.

В бухгалтерском балансе дебиторскую и кредиторскую задолженность отражают по срокам ее возникновения как краткосрочную, со

сроком погашения не более 12 месяцев после отчетной даты, и долгосрочную, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты. При этом исчисление указанного срока осуществляется, начиная с первого числа календарного месяца, следующего за месяцем, в котором этот актив был принят к бухгалтерскому учету.

Срок, в течение которого дебиторская и кредиторская задолженности отражаются в учете и отчетности, определяется соответствующим законом, иными правовыми актами или договором. Сроком считается определенный период, с которым гражданское законодательство связывает те или иные правовые последствия, а его наступление или истечение влечет возникновение, изменение или прекращение гражданских правоотношений, связанных с правами и обязанностями сторон.

Просроченная задолженность может быть взыскана с должника в судебном порядке. Организация, права которой нарушены, имеет право обратиться с требованиями (исками) об их защите в суд. Однако возможность защиты нарушенного права ограничена определенным сроком — исковой давностью.

В соответствии со ст. 195 Гражданского кодекса РФ исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено. Общий срок исковой давности согласно ст. 196 ГК РФ составляет три года.

Истечение срока исковой давности начинается с момента просрочки долга, который устанавливается исходя из условий договора. Если срок исполнения обязательств должником сторонами в договоре не оговорен, необходимо руководствоваться общими правилами, установленными гражданским законодательством.

Согласно ст. 314 «Срок исполнения обязательства» гл. 22 Гражданского кодекса Российской Федерации (часть первая) если обязательство предусматривает или позволяет определить день его исполнения или период времени, в течение которого оно должно быть исполнено, обязательство подлежит исполнению в этот день или соответственно в любой момент в пределах такого периода. В случаях, когда обязательство не предусматривает срок его исполнения и не содержит условий, позволяющих определить этот срок, оно должно быть исполнено в разумный срок после возникновения обязательства. Обязательство, не исполненное в разумный срок, а равно обязательство, срок исполнения которого определен моментом востребования,

вания, должник обязан исполнить в семидневный срок со дня предъявления кредитором требования о его исполнении, если обязанность исполнения в другой срок не вытекает из закона, иных правовых актов, условий обязательства, обычаев делового оборота или существа обязательства.

Исковая давность применяется судом только по заявлению стороны в споре, сделанному до вынесения судом решения. Истечение ее срока, до предъявления иска или до вынесения решения является основанием к отказу в иске.

По обязательствам с определенным сроком исполнения течение исковой давности начинается по окончании срока исполнения. По обязательствам, срок исполнения которых не определен либо определен моментом востребования, течение исковой давности начинается с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства, а если должнику предоставляется льготный срок для исполнения такого требования, исчисление исковой давности начинается по окончании указанного срока. Перемена лиц в обязательстве не влечет изменения срока исковой давности и порядка его исчисления.

Основанием для списания долгов с истекшим сроком исковой давности в бухгалтерском и налоговом учете является приказ руководителя по результатам инвентаризации. По результатам инвентаризации могут быть установлены факты наличия на балансе организации просроченной дебиторской и кредиторской задолженности.

В соответствии с п. 2 ст. 266 НК РФ долги, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, признаются безнадежными долгами.

Рационально организованная система бухгалтерского учета дебиторской и кредиторской задолженности позволяет обеспечить:

- своевременное и правильное документирование операций по движению денежных средств и расчетов;
- контроль за правильными и своевременными расчетами с бюджетом, банками, персоналом;
- контроль соблюдения форм расчетов, установленных в договорах с покупателями и поставщиками;
- своевременную сверку расчетов с дебиторами и кредиторами для исключения просроченной задолженности.

## 12.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Для учета расчетов с покупателями и заказчиками предназначен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Счет 62 по дебету корреспондирует:

- по продажам товаров, продукции (работ, услуг), являющимся обычными видами и предметами деятельности организации, — с кредитом счета 90 «Продажи» и является в части оценки обязательств в основном производным от оценки показателя выручки от продажи продукции, работ и услуг;

- по продажам отдельных объектов основных средств и иных активов — с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

По кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетами учета денежных средств отражается оплата задолженности покупателями и заказчиками. В бухгалтерском учете на сумму оплаты составляются записи:

Дебет 50 «Касса»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

— на сумму платежей наличными денежными средствами;

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

— на сумму платежей по безналичному расчету.

В настоящее время организации могут использовать неденежные формы расчетов: векселями, по договору мены, путем взаиморасчетов, путем переуступки прав требования.

Одним из наиболее часто встречающихся способов расчетов являются расчеты товарными или финансовыми векселями.

Бухгалтерский учет товарных векселей, применяемых при расчетах между организациями за поставленные товары (продукцию), выполненные работы и оказанные услуги. Товарный вексель подтверждает обязательства покупателя оплатить задолженность по наступлении определенного срока. За определенную отсрочку платежа векселедатель уплачивает проценты по векселю.

В случае передачи векселедержателем векселя до окончания срока платежа по нему поступление средств отражается по дебету счетов учета денежных или других средств и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные».

В настоящее время распространены взаиморасчеты между организациями, в которых участвуют два и более партнера. Для взаимного



погашения задолженностей организации-партнеры составляют акты с подтверждением задолженностей и описанием порядка их погашения. Согласно учетной политике организации расчеты неденежными средствами отражаются в учете обособленно с использованием счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В соответствии со ст. 567 ГК РФ по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороне один товар в обмен на другой. К этому договору применяются правила о купле-продаже, когда каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен.

Права собственности на обмениваемые товары в соответствии со ст. 570 ГК РФ переходят к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами, если иное не предусмотрено в договоре.

Соответственно и выручка от реализации продукции (работ, услуг) отражается в бухгалтерском учете обеими сторонами одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами.

В соответствии с п. 6.3 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 и п. 6.3 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденных приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н, величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью продукции (товаров), полученной организацией. Стоимость продукции (товаров), полученной организацией,

устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретается аналогичная продукция (товары).

В соответствии с ГК РФ кредитор, т. е. организация-продавец (поставщик), может передать дебиторскую задолженность покупателя другому юридическому лицу. Для этого кредитор должен заключить договор уступки требования.

В соответствии с ним уступка требования, основанного на сделке, совершенной в простой письменной или нотариальной форме, должна быть совершена в соответствующей письменной форме. Уступка требования по сделке, требующей государственной регистрации, должна быть зарегистрирована в порядке, установленном для регистрации этой сделки, если иное не установлено законом. Уступка требования по ордерной ценной бумаге совершается путем индоссаментов на этой ценной бумаге.

Кредитор, уступивший права требования по сделке, может продать их по цене, отличающейся от суммы долга, используя при этом счет 91 «Прочие доходы и расходы». Это необходимо, когда права требования продаются по цене, не совпадающей с суммой дебиторской задолженности.

Согласно ст. 384 ГК РФ, если иное не предусмотрено законом или договором, право первоначального кредитора переходит к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права. Договор уступки права требования считается исполненным в момент вступления договора в силу. На эту дату первоначальный кредитор должен погасить дебиторскую задолженность должника.

На счете 62 отражают суммы полученных авансов и предварительной оплаты за поставленную продукцию (работы, услуги), а также возникающие суммовые и курсовые разницы.

Суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитывают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62. При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитывают на счете 62 обособленно.

Положительные суммовые разницы, возникающие по обычным видам деятельности, отражают по дебету счета 62 и кредиту счета 90 «Продажи». Отрицательные суммовые разницы оформляют по этим счетам сторнировочной записью.

Положительные курсовые разницы учитывают по дебету счета 62 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», а отрицательные — по дебету счета 91 и кредиту счета 62.

Не востребованная в срок задолженность покупателей и заказчиков списывается с кредита счета 62 в дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» или 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 62 ведут по каждому предъявленному покупателем или заказчиком счету, а при расчетах в порядке плановых платежей — по каждому покупателю или заказчику.

При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченной векселями, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселями, дисконтированными (учтенными) в банках; векселями, по которым денежные средства не поступили в срок.

В целях бухгалтерского учета суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, являются согласно п. 12 ПБУ 10/99, внереализационными расходами, для учета которых предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы».

В соответствии с п. 14.3 ПБУ 10/99 дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в расходы организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

**Пример.** По договору купли-продажи организацией была отгружена в адрес покупателя продукция на сумму 84 000 руб., в том числе налог на добавленную стоимость 14 000 руб. Покупателем не выполнены обязательства по погашению задолженности за отгруженную продукцию. На стоимость готовой продукции был предъявлен иск. В декабре 2011 г. дебиторская задолженность списана в связи с истечением срока исковой давности. В марте 2012 г. обязательства погашены третьим лицом в сумме 72 000 руб., в том числе НДС 12 000 руб. Учетной политикой определен момент определения выручки в целях налогообложения «по отгрузке».

Согласно условию примера в бухгалтерском учете 2011 г. составляется запись:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

— 84 000 руб. — на сумму списанной дебиторской задолженности по истечении срока исковой давности.

Поскольку учетной политикой организации, согласно условию примера, моментом признания выручки является «отгрузка», то нало-

говых обязательств по уплате НДС в этом случае не возникает. В рассматриваемой ситуации НДС был исчислен и уплачен в декабре 2011 г., а именно на момент возникновения дебиторской задолженности и признания выручки в целях налогообложения.

Списание нереальной для взыскания задолженности в убыток не является согласно п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н, аннулированием задолженности. Эта задолженность отражается за бухгалтерским балансом по счету 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

В учете составляется запись:

Дебет 007

— 84 000 руб. — на сумму списанной в убыток дебиторской задолженности с истекшими сроками исковой давности.

Сумма списанной дебиторской задолженности признается в целях налогообложения при исчислении налога на прибыль в составе внереализационных расходов по итогам 2004 г. Согласно ст. 265 гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности, суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, а также суммы других долгов, нереальных к взысканию.

Получение организацией денежных средств в счет частичной оплаты товара после списания в убыток дебиторской задолженности покупателя этого товара отражается в бухгалтерском учете 2012 г. записью:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 72 000 руб. — на сумму средств, поступивших от третьих лиц в счет погашения обязательств покупателя.

Одновременно составляется запись на списание дебиторской задолженности с забалансового счета:

Кредит 007

— 72 000 руб.

В целях налогообложения по налогу на прибыль сумма поступившего платежа принимается в составе внереализационных доходов.

### 12.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Любое предприятие в процессе работы пользуется услугами сторонних организаций. От поставщиков на предприятие поступают товарно-материальные ценности. Подрядные организации выполняют строительные, научно-исследовательские и другие работы.

Для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками предназначен счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». На нем собирается информация о расчетах за:

- полученные товарно-материальные ценности;
- выполненные и принятые работы;
- потребленные услуги, включая предоставление электроэнергии, газа, пара, воды и т. п., а также услуги по доставке и переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк;
- товарно-материальные ценности, работы и услуги, расчеты по которым производятся в порядке плановых платежей;
- товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (по так называемым неотфактурованным поставкам), и др.

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, проводятся по данному счету независимо от времени оплаты предъявленного счета. Это означает, что вне зависимости от того, как осуществлялась оплата (авансом или после получения продукции, оприходования стоимости работ, услуг), стоимость полученного имущества (работ, услуг) должна отражаться в кредите счета 60.

К счету 60 можно открыть субсчета: «Расчеты по авансам выданным», «Расчеты по векселям выданным» и др. Количество субсчетов, их названия организация должна определить самостоятельно и зафиксировать это в учетной политике.

Основанием для оформления операций по счету 60 являются надлежащим образом оформленные первичные оправдательные документы.

В кредит счета 60 относится сумма, указанная в расчетных документах в пределах принятых к оплате (акцептованных) сумм.

На предъявленные на оплату счета поставщиков кредитуют счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и дебетуют соответствующие материальные счета (10, 11, 15 и др.) или счета по учету соответствующих расходов (20, 26, 97 и др.).

При обнаружении недостатков по поступившим товарно-материальным ценностям, несоответствия цен, обусловленных договором, и арифметических ошибок счет 60 кредитуют на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Сумма НДС включается поставщиками и подрядчиками в счета на оплату и отражается у покупателя по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60.

По дебету счета 60 отражаются суммы оплаты полученной продукции, работ или услуг. При этом кредитуются счета учета денежных средств (50, 51, 52, 55) или дебиторской задолженности (62, 76) в зависимости от того, какая схема оплаты принята (последующая или предварительная).

Аналитический учет по счету 60 ведется по каждому предъявленному счету, а в части расчетов в порядке плановых платежей — по каждому поставщику и подрядчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения необходимых данных по поставщикам:

- по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- по не оплаченным в срок расчетным документам;
- по неотфактурованным поставкам;
- по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- по просроченным оплатой векселям.

Суммовые разницы по приобретенному имуществу после его приходавания или выполненным работам (услугам) учитывают на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве операционных доходов или расходов в зависимости от значения суммовых разниц.

Курсовые разницы по приобретенному имуществу (работам, услугам) также отражают на счетах 60 и 91 в качестве операционных доходов и расходов в зависимости от значения курсовых разниц.

Помимо указанных расчетов на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражают выданные авансы под закупаемое имущество, суммовые и курсовые разницы, а также прекращение обязательств.

Выданные авансы учитывают по дебету счета 60 с кредита счетов учета денежных средств (51, 52 и др.).

## 12.4. Учет расчетов с подотчетными лицами

Работники организации в процессе своей трудовой деятельности могут быть направлены в служебные командировки в целях выполнения определенных заданий и видов работ как внутри страны, так и за ее пределы.

Служебными признаются поездки работника, совершаемые с определенной регулярностью, характерной для данного вида деятельности, и являющиеся частью его трудовой функции. Это постоянная работа, которая осуществляется в пути или носит разъездной характер (ч. 1 ст. 166 ТК РФ и абз. 3 п. 3 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденного постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 г. № 749).

Направление работника в командировку производится на основании приказа руководителя с указанием цели и срока командирования, а также страны пребывания. Командировка внутри страны оформляется командировочным удостоверением, в котором проставляются отметки о прибытии работника в пункт назначения и его выбытии по завершении командировки. При командировании сотрудников в страны дальнего зарубежья командировочное удостоверение не выписывается, поскольку отметки о пересечении границы страны пребывания проставляются в загранпаспорте.

Действующее законодательство предусматривает предоставление ряда компенсационных выплат для работников, направляемых в служебные командировки. Причем компенсационные выплаты как внутри страны, так и за рубежом производятся командируемым работникам, состоящим с предприятиями, учреждениями или организациями в трудовых отношениях.

Согласно ст. 168 ТК РФ в случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику:

- расходы по проезду;
- расходы по найму жилого помещения;

- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации. При этом размеры возмещения не могут быть ниже размеров, установленных Правительством РФ для организаций, финансируемых из федерального бюджета.

Командированному лицу перед отъездом в загранкомандировку выдается аванс в рублях и иностранной валюте. Определение суммы аванса осуществляется в соответствии с составленной сметой командировочных расходов. Смета содержит перечень расходов, которые предусмотрены для реализации программы или задания по командировке. Чаще всего этот перечень расходов ограничивается предусмотренными компенсационными выплатами.

Порядок выдачи наличных денег из кассы, в том числе под отчет, установлен в п. 4.2 и 4.3 Положения о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, утвержденного Банком России 12.10.2011 г. № 373-П. При этом выдача денег под отчет на командировочные расходы может осуществляться только при условии, что подотчетное лицо полностью погасило задолженность по предыдущим подотчетным авансам.

Расходы по проезду к месту служебной командировки и обратно возмещаются в размере фактических расходов, подтвержденных проездными документами, но не выше стоимости проезда:

- 1) железнодорожным транспортом — в купейном вагоне фирменного поезда;
- 2) водным транспортом — в каюте 5-й группы морского судна, в каюте 2-й группы речного судна, в каюте 1-й группы судна паромной переправы;
- 3) воздушным транспортом — в салоне экономического класса;
- 4) автомобильным транспортом — транспортными средствами общего пользования (кроме такси).

При отсутствии подтверждающих документов возмещение расходов по проезду к месту служебной командировки и обратно осуществляется в размере минимальной стоимости проезда.



По возвращении из загранкомандировки в течение трех календарных дней работник представляет в бухгалтерию авансовый отчет со всеми документами, подтверждающими фактические расходы. Остаток неиспользованных средств возвращается в кассу организации.

Учет расчетов с подотчетными лицами по командировкам ведется с применением счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами». В организациях, где регулярно осуществляются загранкомандировки, синтетический учет расчетов с командировуемыми лицами целесообразно вести в разрезе субсчетов:

71-1 «Расчеты с подотчетными лицами в рублях»,

71-2 «Расчеты с подотчетными лицами в иностранной валюте».

Аналитический учет по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

Выдачу денежных авансов подотчетным лицам отражают по дебету счета 71 и кредиту счета 50 «Касса».

Полученная иностранная валюта, предназначенная для загранкомандировки, с валютного счета приходится в кассу организации, а затем выдается под отчет командируемому работнику. В бухгалтерском учете составляются записи:

Дебет 50-4 «Касса в иностранной валюте»

Кредит 52 «Валютные счета»

— на сумму поступившей иностранной валюты в кассу организации согласно представленному чеку;

Дебет 71-2 «Расчеты с подотчетными лицами в иностранной валюте»

Кредит 50-4 «Касса в иностранной валюте»

— на выдачу аванса командируемому лицу в иностранной валюте.

Расходы, оплаченные из подотчетных сумм, списывают с кредита счета 71 в дебет счетов 10 «Материалы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. в зависимости от характера расходов. Возвращенные в кассу остатки неиспользованных сумм списывают с подотчетных лиц в дебет счета 50 «Касса». Аналитический учет расходов с подотчетными лицами ведут по каждой авансовой выдаче.

Не возвращенные подотчетными лицами суммы авансов списывают со счета 71 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Со счета 94 суммы авансов списывают в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» или 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (если они не могут быть удержаны из суммы оплаты труда работников).

## 12.5. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Среди экономических рычагов, при помощи которых государство воздействует на рыночную экономику, важное место отводится налогам. В условиях рыночной экономики любое государство широко использует налоговую политику в качестве определенного регулятора воздействия на негативные явления рынка. Налоги, как и вся налоговая система, являются мощным инструментом управления экономикой в условиях рынка.

В условиях рынка налоги должны способствовать формированию фондов бюджета, стимулированию научно-технического прогресса, ограничению роста цен и инфляции. С помощью налогов обеспечивается сбор денежных средств как с предприятий, организаций, так и с населения. Происходит регулирование денежных доходов как физических, так и юридических лиц.

Налоговая система Российской Федерации включает федеральные, республиканские и местные налоги. В основу этой классификации положен признак компетентности органов государственной власти в применении налогового законодательства.

Бухгалтерский учет расчетов организации с бюджетом по налогам и сборам ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам». Общие правила налогообложения по всем налогам, а также санкций за их неправильное применение или неприменение установлены Налоговым кодексом Российской Федерации. Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется по видам налогов.

***Налог на доходы физических лиц.*** В соответствии со ст. 207 НК РФ налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников, расположенных в РФ, не являющихся налоговыми резидентами РФ.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика. В том числе в состав дохода граждан включаются суммы материальных и социальных благ, предоставляемых предприятиями, учреждениями и организациями физическим лицам, в частности оплата стоимости: коммунально-бытовых услуг; разного рода абонементов, подписки на газеты, журналы и книги; питания, лечения; путевок на лечение и отдых, включая путевки для детей; товаров, реализованных работникам по ценам ниже рыночных, или отпуск продукции собственного производства по ценам ниже, обычно

применяемых организациями для отпуска продукции сторонним потребителям; единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда; возмещение оплаты родителям за детей в детских дошкольных учреждениях и учебных заведениях, проезда к месту работы и обратно, кроме случаев, специально предусмотренных законодательством.

Налоговым периодом при расчете налога на доходы физических лиц признается календарный год.

При определении налогооблагаемой базы работодатель — налоговый агент учитывает все доходы, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде как в денежной, так и в натуральной форме или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 Налогового кодекса Российской Федерации.

Статья 210 части второй Налогового кодекса Российской Федерации предусматривает, что, если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, то такие удержания не уменьшают налогооблагаемую базу.

В системе налогообложения Российской Федерации предусмотрен ряд преимуществ для определенных категорий налогоплательщиков в виде различных льгот, вычетов, которые оказывают непосредственное влияние на формирование налогооблагаемой базы по налогу на доходы физических лиц.

Налоговые вычеты представляют собой право налогоплательщика на уменьшение налогооблагаемой базы, рассчитываемой налоговым агентом (бухгалтерией организации) в размерах и видах, установленных НК РФ.

Законодательством определено четыре вида налоговых вычетов: стандартные, профессиональные, имущественные и социальные.

В зависимости от вида доходов в соответствии со ст. 224 части второй Налогового кодекса Российской Федерации существует разграничение ставок налога на доходы физических лиц.

Налоговая ставка — процентная величина по отношению к налогооблагаемой базе, дающая право на расчет суммы налога в денежной оценке (в рублях).

По ставке 13 % облагаются доходы физических лиц, в том числе заработная плата, премии, пособия по временной нетрудоспособности, вознаграждения за выполнение трудовых обязанностей и др.

По ставке 9 % облагаются дивиденды, полученные физическими лицами в части доли нераспределенной прибыли, начисленной по результатам деятельности организации.

По ставке 30 % облагаются доходы физических лиц, если физические лица не являются резидентами РФ.

По ставке 35 % облагаются выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов); призы, получаемые в проводимых конкурсах, играх, и т. д.

На сумму начисленного налога на доходы физических лиц составляется проводка:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Перечисление налога на доходы физических лиц осуществляется с расчетного счета организации не позднее даты выплаты заработной платы. При этом составляется следующая запись:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 51 «Расчетные счета».

Перечисление налога осуществляется на основе платежных поручений, в которых в обязательном порядке должен быть указан код налога по установленному классификатору для зачисления на соответствующий счет налоговых органов.

**Налог на добавленную стоимость.** Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ, услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Порядок исчисления и уплаты НДС регламентируется главой 21 Налогового кодекса РФ.

Объект налогообложения по НДС определяется в соответствии со ст. 146 НК РФ. Им признается реализация товаров на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации. Для целей исчисления НДС реализацией также считается передача права собственности на товары на безвозмездной основе.

В объект налогообложения, кроме того, включаются операции по передаче товаров для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на доходы организаций.

Налоговая база при исчислении налога на добавленную стоимость определяется с учетом особенностей реализации приобретенных на стороне товаров в соответствии со ст. 153—162 НК РФ. При реализации товаров налоговая база определяется исходя из их стоимости с учетом акцизов и без включения НДС и налога с продаж. При этом цена реализации определяется с учетом требований ст. 40 НК РФ (п. 1 ст. 154 НК РФ).

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с «входящим» налогом на добавленную стоимость, т. е. НДС, который уплачивается поставщикам, предназначается счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

По дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» по соответствующим субсчетам организация отражает суммы налога по приобретенным материально-производственным запасам и услугам в корреспонденции со счетами учета расчетов.

Принятый к учету НДС подлежит списанию в сумме, на которую в данном налоговом периоде производится налоговый вычет. Под налоговыми вычетами понимаются суммы НДС по приобретенным материальным ценностям (работам, услугам), подлежащие вычету из сумм налога, исчисленного по операциям реализации товаров (работ, услуг). Налоговые вычеты производятся по товарам (работам, услугам), приобретаемым (п. 2 ст. 171 НК РФ) для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения, для перепродажи.

Виды налоговых вычетов и порядок их применения регламентируется ст. 171 и 172 НК РФ. Отражение НДС производится на основании счетов-фактур (п. 1 ст. 169 НК РФ). Не оформленные в установленном порядке счета-фактуры не могут быть основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету (п. 2 ст. 169).

Списание накопленных на счете 19 сумм налога отражается по кредиту счета, как правило, в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая начислению в бюджет по операциям, признаваемым объектом налогообложения, определяется путем умножения налоговой базы на соответствующую ставку НДС. При применении налогоплательщиками при реализации товаров различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров, облагаемых по разным ставкам. Согласно п. 1

ст. 40 НК РФ для целей налогообложения принимается цена товаров, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Для исчисления суммы НДС организацией учетной политикой для целей налогообложения должен быть установлен порядок определения даты реализации.

В учетной политике для целей налогообложения налогоплательщик должен зафиксировать избранный им один из двух методов определения выручки для целей налогообложения:

- по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов (при этом в соответствии с п. 3 ст. 167 НК РФ для товара, который не отгружается и не транспортируется);
- по мере поступления денежных средств.

Для налогоплательщиков, использующих метод определения выручки для целей налогообложения «по отгрузке», датой реализации товаров считается наиболее ранняя из следующих дат (подп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ):

- день отгрузки (передачи) товаров;
- день оплаты товаров.

Для налогоплательщиков, применяющих в целях налогообложения метод определения выручки «по оплате», датой реализации товаров считается день их оплаты.

В бухгалтерском учете по НДС составляются записи.

По операциям, связанным с продажей товаров, продукции, работ и услуг, а также прочего имущества:

Дебет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— на сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет, от стоимости выручки от продажи товаров, продукции, работ и услуг;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— на сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет, от стоимости выручки от продажи основных средств, нематериальных и прочих активов, а также от их безвозмездной передачи.

При определении для целей налогообложения выручки от продаж товаров, продукции, работ и услуг, а также иного имущества по оплате обязательства по НДС перед бюджетом учитываются в следующем порядке:

Дебет 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена задолженность по НДС от стоимости проданной продукции, товаров и передаваемого имущества в неоплаченной их части;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— отражена задолженность бюджету по НДС по поступлении денежных средств в оплату отгруженных объектов сделки.

В целях определения суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, организации должны вести книгу продаж. В книге продаж регистрируются счета-фактуры (ленты ККТ, бланки строгой отчетности), составляемые продавцами. То есть при совершении операции, признаваемой объектом обложения НДС (в том числе освобождаемой от налогообложения), продавец выписывает счет-фактуру и регистрирует его в книге продаж.

**Акцизы.** Организации являются плательщиками акцизов с производимых и продаваемых ими отдельных видов товаров согласно их перечню, установленному законодательством. Порядок исчисления и уплаты акцизов регламентируется налоговым законодательством. В бухгалтерском учете по акцизам составляются записи:

Дебет 90-4 «Акцизы»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— на сумму акцизов по реализованным товарам;

Дебет 90-4 «Акцизы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— на сумму акцизов по товарам, проданным на сторону, в части неоплаченной выручки при ее определении для целей налогообложения по оплате;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— отражена задолженность бюджету по акцизам по поступлении денежных средств в оплату отгруженных объектов сделки;

Дебет 20, 23, 25, 26

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— на сумму акцизов по товарам, использованным в собственном производстве;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— перечислена задолженность в бюджет.

**Налог на прибыль.** Нормативным документом, регламентирующим порядок исчисления налога на прибыль организаций, является Налоговый кодекс РФ.

Налогоплательщиками по налогу на прибыль являются российские организации и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль признается прибыль, которая получена налогоплательщиком:

- для российских организаций — полученный доход за вычетом произведенных расходов, определяемых в соответствии с гл. 25 НК РФ;
- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянные представительства, — полученный через постоянные представительства доход за вычетом величины произведенных расходов этими представительствами в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ;
- для иностранных организаций — доход от источников в Российской Федерации, к которым относятся дивиденды; доходы в результате распределения прибыли и имущества; процентный доход от долговых обязательств; доходы от использования предоставленных прав на объекты интеллектуальной собственности.

При определении показателя по доходам принимают в расчет как доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, так и внереализационные доходы, устанавливаемые в соответствии со ст. 249 и 250 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 249 НК РФ доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг), которые организация сама произвела и ранее приобрела, а также выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав.

Учитывая ст. 271 и 273 НК РФ, доходы исчисляются по методу начисления или кассовому методу.

Право на определение даты получения дохода по кассовому методу имеют организации, у которых в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС и налога с продаж не превысила 3 млн руб. за каждый квартал. При этом датой получения дохода признается день поступления средств на счета в кассу и (или) в банк.



Нормативным документом по учету налога на прибыль организаций является «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 (зарегистрировано в Минюсте России 31.12.2002 г., регистрационный номер 4090), устанавливающий правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль.

В соответствии с нормами ПБУ 18/02 в каждом отчетном периоде изначально определяется сумма налога на прибыль от бухгалтерской прибыли (убытка) и отражается в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка).

В целях определения налоговой базы и исчисления налога на прибыль организации составляют налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций. Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту своего учета на бланке установленной формы.

На сумму налога, причитающегося по расчету к уплате в бюджет, составляются записи:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— на сумму налога от реализации товаров и прочего имущества;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— на сумму налога с безвозмездно полученного имущества и денежных средств;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— перечислены денежные средства в погашение задолженности.

**Налог на имущество.** Налог на имущество организаций, введенный на территории России с 01.01.1992 г., относится к налогам субъектов Российской Федерации.

Данным налогом облагаются основные средства, находящиеся на балансе налогоплательщика.

Плательщиками налога на имущество предприятий являются:

- все юридические лица по законодательству РФ, включая предприятия с иностранными инвестициями;
- филиалы и другие обособленные подразделения предприятий и организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет;

- все иностранные юридические лица, международные организации и объединения, а также их обособленные подразделения, имеющие имущество на территории, континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Сумма налога за отчетный период определяется ежеквартально нарастающим итогом с начала года путем умножения исчисленной за этот период среднегодовой стоимости имущества на установленную налоговую ставку. Сумма налога, подлежащая внесению в бюджет, определяется как разность между суммой налога, исчисленной за отчетный период, и суммами налога, внесенными в бюджет за предыдущие отчетные периоды текущего года.

В бухгалтерском учете составляются записи:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— на сумму начисленного налога.

Перечисление в бюджет суммы налога на имущество осуществляется в начале следующего квартала платежным поручением:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 51 «Расчетные счета».

Вместе с квартальными или годовыми бухгалтерскими отчетами в установленные для сдачи этих отчетов сроки организации ежеквартально предоставляют в налоговые органы по месту своего нахождения по установленной форме налоговую декларацию по налогу на имущество.

## **12.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению**

Страховые взносы уплачиваются на основании Федерального закона от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (ред. от 03.12.2011 г.). Федеральный закон регулирует отношения, связанные с исчислением и уплатой (перечислением) страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации на обязательное пенсионное страхование, Фонд социального страхования Российской Федерации на обязательное социальное страхование

на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование.

К видам страховых взносов относятся следующие:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование;
- страховые взносы на обязательное социальное страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством;
- страховые взносы на обязательное медицинское страхование.

Плательщиками страховых взносов являются страхователи:

1. Лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:

- а) организации;
- б) индивидуальные предприниматели;
- в) физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями.

2. Индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы.

Объектом обложения страховыми взносами для плательщиков страховых взносов признаются:

- выплаты;
- иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений;
- выплаты в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, по договорам авторского заказа;
- выплаты в пользу авторов произведений по договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам;
- выплаты по лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства;
- вознаграждения, начисляемые организациями по управлению правами на коллективной основе в пользу авторов произведений по договорам, заключенным с пользователями.

Тариф страхового взноса — размер страхового взноса на единицу измерения базы для начисления страховых взносов.

Применяются следующие тарифы страховых взносов:

- 1) в Пенсионный фонд Российской Федерации — 26 %;
- 2) в Фонд социального страхования Российской Федерации — 2,9 %;

3) в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования — с 1 января 2011 г. — 3,1 %, с 1 января 2012 г. — 5,1 %.

С 1 января 2012 г. предельная величина базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды составляет в отношении каждого физического лица сумму, не превышающую 512 000 руб. нарастающим итогом, согласно постановлению Правительства РФ от 24.11.2011 г. № 974 «О предельной величине базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 1 января 2012 г.».

Расчеты по страховым взносам по итогам каждого отчетного периода, т. е. по завершении:

- I квартала текущего календарного года;
- полугодия;
- 9 месяцев года;
- по истечении календарного года.

Для учета расчетов по взносам на социальное страхование, пенсионное обеспечение и на медицинское страхование используется счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Этот счет имеет следующие субсчета:

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

Зачисленные суммы в Фонд социального страхования и Пенсионный фонд относят в дебет тех счетов, на которые отнесена начисленная оплата труда, и в кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». При этом составляют следующую бухгалтерскую запись:

Дебет 08, 15, 20, 23, 25, 26, 44

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Часть сумм, начисленных в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, используется организацией для выплаты работникам соответствующих пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, пособий на детей и др.

Начисление работникам организации указанных пособий оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Остальную часть сумм отчислений по социальному страхованию перечисляют в соответствующие фонды. Перечисление оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»  
Кредит 51 «Расчетные счета».

Контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты единого социального налога осуществляется налоговыми органами в соответствии с их компетенцией, определяемой Налоговым кодексом РФ.

## **12.7. Учет расчетов с учредителями и акционерами**

Учет расчетов с участниками общества по денежным и имущественным вкладам в уставный капитал ведется с применением счета 75 «Расчеты с учредителями».

Планом счетов бухгалтерского учета к этому счету предусмотрены субсчета:

75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;  
75-2 «Расчеты по выплате доходов».

На субсчете 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» учитываются расчеты по взносам долей учредителями в уставный капитал. Дебетовый оборот характеризует возникновение задолженности учредителей перед обществом по вкладам в уставный капитал. Кредитовый оборот представляет сумму погашенной дебиторской задолженности, равную стоимости вкладов, фактически внесенных участниками.

На субсчете 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» учитывают расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал. При создании организации на установленную сумму вкладов учредителей в уставный капитал составляется запись:

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал».

Фактически внесенные вклады учредителей отражают по дебету соответствующих материальных, денежных и других счетов (10, 15, 51, 50 и др.) и кредиту счета 75-1.

Основные средства и нематериальные активы при внесении их в качестве вкладов в уставный капитал организации предварительно отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При этом на стоимость внесенных активов составляют следующие бухгалтерские записи:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 75 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— приняты к учету объекты основных средств и нематериальных активов;

Дебет 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы».

На субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов» учитывают расчеты с учредителями по выплате им доходов, если они не являются работниками предприятия. Начисление доходов от участия в организации отражают по кредиту субсчета 75-2 и дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Начисление доходов от участия в организации работникам организации отражают по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и дебету счета 84.

При начислении дивидендов с юридических и физических лиц удерживают налог на доход. Начисленные суммы налога отражают по дебету счетов 75 или 70 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Выплаченные участникам организации суммы доходов списывают с кредита счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» в дебет счетов 75 или 70. При выплате доходов продукцией (работами, услугами) организации их списывают с кредита счета 90 «Продажи» в дебет счетов 75 или 70.

Аналитический учет по счету 75 ведут по каждому учредителю, кроме учета расчетов с акционерами — собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

## **12.8. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами**

Для учета различных расчетных отношений с другими предприятиями, организациями, отдельными лицами используют активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К счету 76 могут быть открыты следующие субсчета:

76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;

76-2 «Расчеты по претензиям»;

76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;

76-4 «Расчеты по депонированным суммам» и др.

На субсчете 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» отражают расчеты по страхованию имущества и персонала организации, в котором организация выступает страхователем.

Начисленные суммы страховых платежей отражают по кредиту счета 76, субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или других источников страховых платежей (08, 23, 25, 26, 29 и т. п.).

Перечисленные суммы страховых платежей страхователям списывают с кредита счетов по учету денежных средств (51, 52, 55) в дебет счета 76-1.

Потери товарно-материальных ценностей по страховым случаям списывают с кредита счетов 10, 43 и др. в дебет счета 76-1. По дебету счета 76-1 отражают сумму страхового возмещения, причитающуюся по договору страхования работнику организации (кредитуют счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»).

Суммы страхового возмещения, полученные организацией от страховых организаций, отражают по дебету счетов учета денежных средств (51, 52, 55) и кредиту счета 76-1. Некомпенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списывают в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет по счету 76-1 ведут по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На субсчете 76-2 «Расчеты по претензиям» отражают расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам. В дебет этого счета списывают причиненный организации ущерб по вине поставщиков материальных ресурсов, подрядчиков, учреждений банков и других организаций с кредита следующих счетов:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на суммы несоответствия цен и тарифов, качества, арифметических ошибок и т. п. по уже оприходованным ценностям;

- 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и других счетов учета затрат — за брак и потери, возникшие по вине поставщиков и подрядчиков;
- учета денежных средств и кредитов банка (51, 52, 66, 67 и др.) — по суммам, ошибочно списанным со счетов организации;
- 91 «Прочие доходы и расходы» — по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей услуг за несоблюдение договорных обязательств.

Суммы удовлетворенных претензий списывают с кредита счета 76-2 в дебет счетов учета денежных средств (51, 52 и др.). Суммы неуплатенных претензий, как правило, списывают с кредита счета 76-2 в дебет тех счетов, с которых они были списаны на счет 76-2 (10, 20, 23, 60 и др.).

Уплаченные организацией разные штрафы, пени и неустойки списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На субсчете 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» учитывают расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества. Подлежащие получению доходы отражают по дебету счета 76-3 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Полученные доходы записывают по дебету счетов учета активов (51, 52 и др.) и кредиту счета 76-3.

На субсчете 76-4 «Расчеты по депонированным суммам» учитывают расчеты с работниками организации по не выплаченному в установленный срок суммам из-за неявки получателей. Депонированные суммы отражают по кредиту счета 76-4 и дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При выплате депонированных сумм получателю кредитуют счета учета денежных средств и дебетуют счет 76-4.

Аналитический учет по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» ведут по каждому дебитору и кредитору. Сальдо по счету 76 определяют по оборотной ведомости по аналитическим счетам счета 76.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 76 обобщенно.



## Контрольные вопросы

1. Назовите задачи учета дебиторской и кредиторской задолженности.
2. В чем различие между сомнительным и безнадежным долгом?
3. Как отражается в учете списание сомнительной дебиторской задолженности?
4. На основании каких документов производятся записи по дебету и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»?
5. Для отражения каких операций используется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»?
6. Как ведется синтетический и аналитический учет расчетов с подотчетными лицами?
7. Как организуется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» учет расчетов с бюджетом по видам уплачиваемых организацией налогов?
8. С какой целью к счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» открываются субсчета и каков порядок их применения?
9. Дайте характеристику счету 75 «Расчеты с учредителями».
10. Для отражения каких расчетных операций используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»?

# **Глава 13**

## **УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ**

---

### **13.1. Понятие, классификация и задачи учета доходов и расходов**

Финансовый результат деятельности организации определяется как разница между доходами и осуществленными в связи с получением доходов расходами.

Понятие, порядок признания в бухгалтерском учете и классификация доходов и расходов определены в Положениях по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденных приказами Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н и № 33н.

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Не относится к расходам организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п.);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций и иных ценных бумаг не с целью перепродажи;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Доходы и расходы организации в зависимости от их характера, условий получения и осуществления, а также от направлений деятельности организации подразделяются на:

- а) доходы и расходы по обычным видам деятельности;
- б) прочие доходы и расходы.

Установленный порядок ведения бухгалтерского учета доходов и расходов позволяет определять финансовый результат от обычных видов деятельности и от прочей деятельности.

Задачи бухгалтерского учета доходов и расходов состоят в следующем:

- 1) идентификация фактов хозяйственной жизни, квалифицируемых в бухгалтерском учете как доходы и расходы;
- 2) разграничение доходов и расходов на доходы и расходы по обычным видам деятельности и прочие доходы и расходы;
- 3) определение момента возникновения (признания) доходов и расходов;
- 4) определение величины доходов и расходов;
- 5) отнесение доходов и расходов к отчетным периодам, за которые определяется финансовый результат.

## 13.2. Учет доходов и расходов по обычным видам деятельности

Доходами от обычных видов деятельности считается выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее — выручка).

В организациях, предметом деятельности которых являются предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с указанными видами деятельности. Доходы, получаемые организацией от указанных видов деятельности, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим доходам.

В соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 выручка признается в бухгалтерском учете при следующих условиях:

- 1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется уверенность в увеличении экономических выгод в результате конкретной операции;
- 4) право собственности (владения, пользования, распоряжения) на продукцию (товар) перешло к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- 5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств или иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете признается не выручка, а кредиторская задолженность.

Для признания выручки от предоставления за плату во временное пользование своих активов и от участия в уставных капиталах других организаций должны быть одновременно соблюдены условия 1, 2 и 3. Субъекты малого предпринимательства могут признавать выручку по мере поступления денежных средств от покупателей (заказчиков) при соблюдении 1-го, 2-го, 3-го и 5-го условий.

Выручка от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления может признаваться по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Если сумма выручки от продажи продукции (работ, услуг) не может быть определена, то она принимается к учету в размере признанных в учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению работ, оказанию услуг, которые будут впоследствии возмещены организацией.

Расходы по обычным видам деятельности — это расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды и прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с указанными видами деятельности. Если указанные виды деятельности не являются предметом деятельности организаций, то расходы по осуществлению этих видов деятельности относятся к прочим расходам.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

В соответствии с п. 16 ПБУ 10/99 расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- 1) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- 2) сумма расходов может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (т. е. когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи активов).

Если в отношении любых расходов организации не исполнено хотя бы одно из указанных условий, то в учете признается дебиторской задолженностью.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

В соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности расходы признаются в том отчетном периоде, в котором совершены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Если организацией — субъектом малого предпринимательства принят порядок признания выручки после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод или поступление активов;
- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в денежном выражении. Величина выручки определяется как сумма поступления денежных средств, стоимости иного имущества и величины дебиторской задолженности. Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

**Пример.** Получены от покупателя в оплату отгруженной продукции денежные средства в сумме 30 000 руб., материалы стоимостью

20 000 руб. По условиям договора стоимость отгруженной покупателю продукции — 100 000 руб. Дебиторская задолженность покупателя равна 50 000 руб. ( $100\,000 - 30\,000 - 20\,000$ ).

Выручка к бухгалтерскому учету принимается в сумме 100 000 руб. и включает сумму полученных денежных средств — 30 000 руб., стоимость поступивших в оплату продукции материалов — 20 000 руб., величину дебиторской задолженности — 50 000 руб.

В аналогичном порядке определяется величина расходов. Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

В п. 6 ПБУ 9/99 и 10/99 установлены правила определения величины выручки и расходов по обычным видам деятельности в зависимости от условий заключенных договоров:

- по договорам, заключенным на стандартных условиях;
- по договорам, предусматривающим коммерческое кредитование;
- по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами;
- в случае изменения обязательств по договору; по договорам, предусматривающим предоставление скидок (накидок) (табл. 13.1).

При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

**Пример.** Отгружены покупателю товары на условиях коммерческого кредита. Стоимость товаров 100 000 руб. Условиями договора предоставлена отсрочка платежа на два месяца с уплатой 5 % от стоимости товаров.

Величина выручки в данном случае включает стоимость отгруженных товаров и сумму процентов за отсрочку платежа — 105 000 руб. ( $100\,000 + 100\,000 \times 5\% / 100\%$ ).

**Таблица 13.1. Определение величины выручки и расходов по обычным видам деятельности в зависимости от условий договоров**

Условия договора	Определение величины выручки	Определение величины расходов по обычным видам деятельности
<p>Договор, не предусматривающий особых условий</p>	<p>Исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации.</p> <p>Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины выручки принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов</p>	<p>Исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом.</p> <p>Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины расходов принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг либо предоставления во временное пользование аналогичных активов</p>
<p>Договор предусматривает предоставление коммерческого кредита</p>	<p>Выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности, т. е. исходя из цены, установленной в договоре, увеличенной на сумму процентов за отсрочку и рассрочку оплаты</p>	<p>При оплате приобретаемых материально-производственных запасов, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности, т. е. с учетом подлежащих уплате процентов за рассрочку платежа</p>
<p>Договор предусматривает исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами</p>	<p>Исходя из стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению</p>	<p>Исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче</p>



Окончание табл. 13.1

Условия договора	Определение величины выручки	Определение величины расходов по обычным видам деятельности
	<p>организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей). При невозможности установить стоимость указанных ценностей величина выручки определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров)</p>	<p>организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей). При невозможности установить стоимость указанных товаров (ценностей) величина расходов определяется стоимостью продукции (товаров), полученной организацией. Стоимость продукции (товаров), полученной организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретает аналогичная продукция (товары)</p>
<p>Договор предусматривает изменение обязательств по договору</p>	<p>В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина выручки корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией. Стоимость актива, подлежащего получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов</p>	<p>В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина расходов корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего выбытию. Стоимость актива, подлежащего выбытию, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов</p>
<p>Договор предусматривает предоставление скидок (накидок)</p>	<p>Величина выручки определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок)</p>	<p>Величина расходов определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок)</p>

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина выручки корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией. Стоимость актива, подлежащего получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. Величина выручки определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

Для бухгалтерского учета выручки от продаж используется счет 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка». При отражении выручки в учете одновременно отражается возникновение дебиторской задолженности покупателей и заказчиков:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90-1 «Выручка».

Продажа товаров (работ, услуг) признается реализацией для целей налогообложения и облагается налогом на добавленную стоимость. Начисление НДС, подлежащего уплате в бюджет от суммы признанной в бухгалтерском учете выручки, отражается записью:

Дебет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по НДС».

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи; а также расходы, возникающие в процессе продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Расходы по обычным видам деятельности, относящиеся к данному отчетному месяцу, учитываются на счетах учета затрат (расходов на продажу): 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

Для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг. Себестоимость формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном периоде, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды.

В конце месяца при определении себестоимости продукции (работ, услуг) расходы, учтенные на счетах 23, 25, 26, списываются в дебет счета 20:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 23, 25, 26.

После оценки незавершенного производства определяется себестоимость выпущенной из производства готовой продукции, принятие к учету которой отражается в бухгалтерском учете записью:

Дебет 43 «Готовая продукция»

Кредит 20 «Основное производство».

По окончании отчетного периода себестоимость проданной готовой продукции, себестоимость выполненных работ и оказанных услуг, а также расходы на продажу списываются на себестоимость продаж:

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу».

ПБУ 10/99 предусматривает варианты признания управленческих и коммерческих расходов. В частности, по усмотрению организации управленческие расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», могут не включаться в себестоимость продукции, а списываться в полной сумме на себестоимость продаж. В этом случае в конце месяца списание общехозяйственных расходов отражается записью:

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы».

По выбору организации коммерческие расходы могут признаваться в отчетном периоде одним из следующих способов:

- списываться на себестоимость продаж в полной сумме;
- списываться на себестоимость продаж в сумме, относящейся к проданным товарам и продукции. Указанная сумма определяется путем распределения расходов на продажу между проданными товарами (продукцией) и остатками непроданных товаров (продукции) на складе по среднему проценту. Подробнее учет затрат на производство и расходов на продажу рассмотрен в главе 6.

### 13.3. Учет прочих доходов и расходов

Прочие доходы и расходы непосредственно не связаны с обычной деятельностью организации. Их перечень приведен в ПБУ 9/99 и 10/99. Бухгалтерский учет прочих доходов и расходов ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в разрезе субсчетов.

Признанные в отчетном периоде прочие доходы учитываются на субсчете 91-1 «Прочие доходы». Условия признания и определение величины прочих доходов, как правило, соответствуют условиям признания и оценке доходов по обычным видам деятельности. При этом по отдельным видам прочих доходов в ПБУ 9/99 приведены особые условия их признания:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков — в отчетном периоде и в суммах, в которых судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;
- суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, — в отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности, и в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации;
- суммы дооценки активов — в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проведена переоценка в величине, определяемой в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки соответствующих активов;
- проценты по договорам займа (кредита) — в каждом истекшем отчетном периоде в соответствии с условиями договора;
- иные поступления — по мере образования (выявления) в фактических суммах.

В зависимости от вида **прочие доходы** в бухгалтерском учете отражаются следующими записями:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, если перечисленные виды деятельности не составляют предмет деятельности организации;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам), если участие в других организациях не является предметом деятельности, а также прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации;

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;

Дебет 76-2 «Расчеты по претензиям»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также поступления в возмещение причиненных организации убытков. Указанные доходы отражаются в бухгалтерском учете только при признании их должником или на основании решения суда. В случае нарушения условий договора сторона, чьи права нарушены, предъявляет контрагенту претензию с расчетом суммы причитающихся фи-

нансовых санкций, а также величины причиненных убытков. После получения согласия контрагента сумма предъявленной претензии включается в прочие доходы.

Если контрагент не признал претензию, организация может обратиться в судебные органы. В этом случае указанная запись производится только после вынесения судом решения о взыскании;

Дебет 08 (в части основных средств и нематериальных активов), 10, 41, 43

Кредит 98-2 «Безвозмездные поступления»

— активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения. Такие активы первоначально учитываются в составе доходов будущих периодов по рыночной стоимости, которая должна подтверждаться документально или путем экспертизы.

Впоследствии по мере начисления амортизации (по основным средствам и нематериальным активам) или по мере выбытия материально-производственных запасов соответствующая часть рыночной стоимости включается в прочие доходы:

Дебет 98-2 «Безвозмездные поступления»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году. Порядок отражения таких доходов зависит от причин возникновения прибыли. Например, в отчетном году установлено, что в декабре прошлого года занижена выручка от продажи товаров по договору на условиях коммерческого кредита на сумму процентов за отсрочку оплаты. В отчетном году на указанную сумму увеличиваются прочие доходы:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Прибыль прошлых лет может также возникать вследствие необоснованного завышения расходов в прошлом году. Например, в отчетном году установлено, что в ноябре и декабре прошлого года была начислена амортизация по объекту основных средств, который был продан в октябре. Сумма излишне начисленной в прошлом году амортизации в отчетном году включается в доходы:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности. Согласно Гражданскому кодексу РФ срок исковой давности составляет три года. Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой дав-

ности, списывается по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя организации. Письменное обоснование должно содержать дату возникновения и сумму задолженности с указанием первичных документов, на основании которых возникла эта задолженность:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— курсовые разницы. Курсовые разницы возникают по операциям, связанным с полным или частичным погашением дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс Банка России на дату исполнения обязательств отличался от его курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету, либо от изменения курса на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз. Кроме того, курсовая разница возникает при пересчете стоимости денежных знаков в кассе организации, денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг, средств в расчетах (включая по заемным обязательствам) с юридическими и физическими лицами, остатков средств целевого финансирования в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

Положительные курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность, и включаются в прочие доходы:

Дебет 58 «Финансовые вложения»

Кредит 91-1 «Прочие доходы» — курсовая разница по операциям с финансовыми вложениями;

Дебет 50 «Касса», 52 «Валютные счета»

Кредит 91-1 «Прочие доходы» — курсовая разница по денежным средствам в валюте;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др.

Кредит 91-1 «Прочие доходы» — курсовая разница по обязательствам в валюте.

Не включаются в прочие доходы положительные курсовые разницы, связанные с формированием уставного (складочного) капитала, а также курсовые разницы, возникающие в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, которые относятся на добавочный капитал;

Дебет счетов учета активов

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— сумма дооценки активов. Сумма дооценки активов включается в доходы на основании результатов переоценки;

Дебет 01, 04, 10, 20, 23, 25, 26, 29, 41, 43, 50, 58

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— неучтенные ценности, выявленные при инвентаризации. Такие ценности принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации.

Прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.). В частности, к таким доходам относятся:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— страховое возмещение (если утраченное или испорченное имущество было застраховано);

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п.

Признание и оценка **прочих расходов** осуществляются в порядке, аналогичном прочим доходам. Их бухгалтерский учет ведется по дебету счета 91-2 «Прочие расходы» в корреспонденции с кредитом разных счетов в зависимости от видов расходов:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»

— расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, а также прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собствен-



сти. Указанные расходы включаются в прочие, если доходы по данным операциям включены в прочие доходы. К таким расходам можно отнести амортизацию по переданным во временное пользование основным средствам и нематериальным активам, а также расходы на ремонт переданных в аренду основных средств:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 10, 70, 69, 23, 60;

— расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, если участие в уставных капиталах не является предметом деятельности организации:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

— расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции. К таким расходам относятся:

а) остаточная стоимость проданных (выбывших по другим причинам) основных средств:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»;

б) остаточная стоимость проданных (выбывших по другим причинам) нематериальных активов:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 04 «Нематериальные активы»;

в) фактическая себестоимость проданных материалов:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 10 «Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;

г) расходы, непосредственно связанные с выбытием имущества (расходы на демонтаж объектов основных средств, на транспортировку и др.):

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 23, 60, 70, 69;

— проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов):

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

— расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 51 «Расчетные счета»;

— отчисления в оценочные резервы. Правила бухгалтерского учета предусматривают создание трех оценочных резервов: резерва по сомнительным долгам, резерва под обесценение финансовых вложений, резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

*Резерв по сомнительным долгам.* Введенные в настоящее время в систему нормативного регулирования по бухгалтерскому учету изменения (приказ Минфина России № 186 от 24.12.2010 г. «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету») привели к уточнению понятия сомнительного долга и организации его бухгалтерского учета. Прежде резерв по сомнительным долгам организации могли создавать по своему усмотрению (элемент учетной политики). Начиная с 2011 г. установлена обязательность формирования такого резерва. Кроме того, исключено уточнение о том, что резерв создается только по расчетам за продукцию, товары, работы и услуги. Согласно новой редакции п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации сомнительной считается любая дебиторская задолженность организации (в том числе по авансам выданным), которая:

- не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями;
- с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, а также не будет обеспечена соответствующими гарантиями (при этом срок ее погашения еще не наступил). Срок платежа определяется в соответствии с условиями договора об оплате. Если в договоре нет условий о сроке оплаты, то согласно п. 1 ст. 486 ГК РФ покупатель обязан произвести оплату непосредственно до или после передачи ему товара продавцом, если иное не предусмотрено законодательством и не вытекает из существа обязательства. Резерв создается по результатам инвентаризации дебиторской задолженности как минимум один раз в год (по состоянию на 31 декабря отчетного года) либо поквартально. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Начисление резерва в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Впоследствии дебиторская задолженность, по которой начислен резерв, может быть:

- погашена должником — тогда сумма резерва восстанавливается:

Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам»

Кредит 91-1 «Прочие расходы»;

- признана нереальной для взыскания — тогда дебиторская задолженность списывается за счет начисленного резерва:

Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При последующих инвентаризациях в случае наличия новых обстоятельств сумма резерва может быть уточнена. Тогда его остаток на счете 63 корректируется (списывается в кредит счета 91-1 «Прочие доходы» — при его уменьшении или доначисляется с отнесением в дебет счета 91-2 «Прочие расходы» — при его увеличении).

*Резерв под обесценение финансовых вложений* создается по тем финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, в случае устойчивого снижения их стоимости. По таким финансовым вложениям определяется расчетная стоимость, равная разнице между их учетной стоимостью и суммой снижения стоимости.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;
- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Резерв создается по результатам проверок наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений, которые проводятся не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности. Если проверка на обесценение

подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений. На сумму создаваемого резерва производится запись:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

При повышении стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы резервы, а также в случае их выбытия соответствующая сумма резерва присоединяется к прочим доходам:

Дебет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

*Резервы под снижение стоимости материальных ценностей* создаются в конце отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности по материально-производственным запасам при наличии следующих условий:

- если они морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество;
- если их текущая рыночная стоимость (стоимость продажи) снизилась.

Резерв начисляется в том случае, если фактическая себестоимость материально-производственных запасов выше их текущей рыночной стоимости. Рыночная стоимость должна быть документально подтверждена. Величина резерва определяется как разница между фактической себестоимостью материально-производственных запасов и их текущей рыночной стоимостью.

Образование резерва отражается в учете записью:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В следующем отчетном периоде по мере выбытия материальных ценностей, по которым образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается:

Дебет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Аналогичная запись производится при повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым ранее были созданы соответствующие резервы;

- подлежащие уплате штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещение причиненных организацией своим контрагентам убытков. Указанные расходы отражаются в бухгалтерском учете на основании предъявленных контрагентами претензий (при согласии организации) или на основании решения суда:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году. Порядок убытков прошлых лет зависит от причин их возникновения. Например, в отчетном году установлено, что в декабре прошлого года превышена выручка от продажи товаров в связи с тем, что в учете не отражена предоставленная покупателю скидка, предусмотренная в договоре. В отчетном году сумма предоставленной в декабре скидки включается в прочие расходы:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Убытки прошлых лет могут также возникать вследствие занижения величины расходов в прошлом году. Например, в отчетном году установлено, что в декабре прошлого года не начислена амортизация по объекту основных средств, приобретенному и введенному в эксплуатацию в ноябре. Сумма амортизации за декабрь прошлого года в отчетном году включается в прочие расходы:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных к взысканию. Как и в случае кредиторской задолженности, списание дебиторской задолженности производится по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя организации. Указанная дебиторская задолженность оценивается в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете, и списывается за счет средств резерва по сомнительным долгам:

Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

При его недостаточности дебиторская задолженность в сумме превышения ранее созданного резерва включается в прочие расходы:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.;

- отрицательные курсовые разницы:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 50 «Касса», 52 «Валютные счета», 58 «Финансовые вложения», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др. (порядок признания и определения величины см. подробнее положительные курсовые разницы);

- сумма уценки активов определяется в соответствии с правилами, установленными для переоценки активов, и отражаются в учете записью:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счетов учета активов;

- перечисление средств (взносов, выплат и т. д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.):

— потери от списания стоимости утраченного и испорченного имущества:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 01 «Основные средства» — списание остаточной стоимости основных средств;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 08, 10, 16, 11, 20, 23, 29, 41, 43, 50, 58 — списание фактической себестоимости материально-производственных запасов и иных ценностей;

— расходы на ликвидацию последствий чрезвычайных обстоятельств (заработная плата работникам организации, отчисления от заработной платы, услуги сторонних организаций и др.):

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 70, 69, 60.

Кроме того, в прочие расходы включаются выявленные в процессе инвентаризации недостатки ценностей, если конкретные виновники недостатков не установлены или судом отказано во взыскании с них. Такие ценности списываются с бухгалтерского учета в оценке по учетной стоимости (основные средства — по остаточной стоимости, материально-производственные запасы — по фактической себестоимости):

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

В бухгалтерском учете все доходы и расходы отражаются исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, т. е. в том отчетном периоде, к которому они относятся при соблюдении условий их признания. Если полученные в отчетном периоде доходы и осуществленные расходы относятся к следующим периодам, то они не включаются в доходы и расходы отчетного периода, а подлежат учету в составе доходов и расходов будущих периодов. Вместе с тем нормативными актами по бухгалтерскому учету предусмотрено создание резервов по отдельным видам расходов, которые будут осуществлены в последующие отчетные периоды. В частности, организациям предоставлено право создавать резервы предстоящих расходов по оценочным обязательствам.

### **13.4. Учет доходов и расходов будущих периодов**

Одним из основных принципов учета доходов и расходов в целях формирования финансового результата деятельности организации является принцип их соответствия. Если расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов, такие расходы подлежат распределению между соответствующими отчетными периодами. Доходы и расходы, относящиеся к данному отчетному периоду, отражаются на счетах учета текущих доходов и расходов (90-1,

91-1, 20, 21, 23, 25, 26, 29, 44 и др.) и участвуют в определении финансового результата за этот отчетный период. Если полученные в отчетном периоде доходы и произведенные расходы относятся к следующим отчетным периодам (в предусмотренных нормативными актами по бухгалтерскому учету случаях), то они не включаются в текущие доходы и расходы, а подлежат учету в составе доходов и расходов будущих периодов.

Приказом Минфина России от 24.12.2010 г. № 186н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету» были внесены изменения, касающиеся состава доходов и расходов будущих периодов. С 2011 г. организации не должны руководствоваться их перечнем, приведенным в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета. При определении состава доходов

*Таблица 13.2. Состав доходов будущих периодов с 2011 г.*

Нормативный правовой акт	Виды доходов будущих периодов
Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга (утв. приказом Минфина России от 17.02.1997 г. № 15)	Разница между общей суммой лизинговых платежей согласно договору лизинга и стоимостью передаваемого лизингополучателю лизингового имущества, если договором предусмотрен учет лизингового имущества на балансе лизингополучателя (п. 4)
ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (утв. приказом Минфина России от 16.10.2000 г. № 92н)	Бюджетные средства, полученные на финансирование капитальных и текущих расходов (п. 9). В бухгалтерской отчетности в составе доходов будущих периодов показываются не использованные на конец отчетного периода остатки средств целевого бюджетного финансирования (п. 20). В аналогичном порядке отражаются в отчетности и средства целевого финансирования, полученные в виде грантов, технической помощи (содействия) и т. п.
Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 г. № 91н)	Текущая рыночная стоимость основных средств, полученных по договору дарения (безвозмездно) (п. 29)
По аналогии (элемент учетной политики)	Текущая рыночная стоимость других видов имущества (нематериальные активы, материально-производственные запасы и др.)



и расходов будущих периодов следует исходить из принципа соответствия доходов и расходов и нормативных актов по бухгалтерскому учету, в которых они напрямую поименованы.

В нормативных актах по бухгалтерскому учету предусмотрено ведение учета доходов будущих периодов в следующих случаях (табл. 13.2).

Для бухгалтерского учета доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам, используется пассивный счет 98 «Доходы будущих периодов». По кредиту счета учитывают доходы, относящиеся к будущим периодам. По дебету счета отражают списание доходов будущих периодов на счета учета доходов отчетного периода (90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»).

В Платежном балансе бухгалтерского учета к счету 98 «Доходы будущих периодов» предусмотрены следующие субсчета:

98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;

98-2 «Безвозмездные поступления»;

98-3 «Предстоящие поступления задолженностей по недостаткам, выявленным за прошлые годы»;

98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей» и др.

На субсчете 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» подлежит учету разница между общей суммой лизинговых платежей согласно договору лизинга и стоимостью передаваемого лизингополучателю лизингового имущества.

**Пример.** Организация-лизингодатель передала лизингополучателю объект основных средств по договору лизинга сроком на 5 лет. Общая сумма платежей по договору 708 000 руб., в том числе НДС 108 000 руб. По условиям договора выплаты по договору производятся ежемесячно по 11 800 руб., в том числе НДС 1800 руб. Объект основных средств был учтен в составе доходных вложений в материальные ценности, его первоначальная стоимость 360 000 руб. (амортизация не начислялась).

В учете организации доходы и расходы по лизинговым операциям отражаются следующими записями:

Дебет 91-2 «Прочие доходы»

Кредит 03 «Доходные вложения в материальные ценности»

— 360 000 руб. — списана стоимость переданного в лизинг объекта основных средств;

Дебет 76, субсчет «Арендные обязательства»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 708 000 руб. — отражена общая сумма лизинговых платежей;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 76, субсчет «Отложенный налог на добавленную стоимость»

— 108 000 руб. — отражен НДС без возникновения обязательств перед бюджетом по его уплате — отложенный НДС (в НК РФ установлен особый порядок уплаты НДС по лизинговым операциям);

Дебет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов».

— 240 000 руб. (708 000 – 108 000 – 360 000) — отражен финансовый результат от передачи объекта основных средств в лизинг.

Разница между общей суммой лизинговых платежей и стоимостью предмета лизинга, учтенная в составе доходов будущих периодов, включается в выручку лизингодателя по мере поступления лизинговых платежей. Одновременно в учете отражается возникновение обязательства по уплате в бюджет НДС:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 76, субсчет «Арендные обязательства»

— 11 800 руб. — зачислен на расчетный счет платеж от лизингополучателя по очередному сроку;

Дебет 76, субсчет «Отложенный налог на добавленную стоимость»

Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»

— 1800 руб. — отражено обязательство по уплате в бюджет НДС по лизинговому платежу;

Дебет 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»

Кредит 90-1 «Выручка»

— 4000 руб. (240 000/5 лет/12 мес.) — часть доходов будущих периодов включена в выручку лизингодателя.

Другие поступления, приведенные в Инструкции по применению Плана счетов в отношении субсчета 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» (арендная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др.), учитывать в составе доходов будущих периодов не следует. Для признания дохода необходимо выполнение ряда условий, одно из которых — переход права собственности к покупателю (принятие работы заказчиком, оказание услуг). Применительно к перечисленным фактам хо-

зяйственной деятельности данное условие не соблюдается. Поэтому возникает не доход будущих периодов, а кредиторская задолженность в виде полученного аванса, которая учитывается на отдельном субсчете к счету расчетов с контрагентами.

На субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления» учитывается стоимость безвозмездно полученных активов. По кредиту субсчета отражается рыночная стоимость безвозмездно полученного имущества в корреспонденции с дебетом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (в части безвозмездно полученных основных средств и нематериальных активов) и других счетов учета имущества (10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»). Сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организации на финансирование расходов, записывается в кредит субсчета 98-2 и дебет счета 86 «Целевое финансирование».

По дебету субсчета 98-2 отражается списание учтенных сумм в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» в следующем порядке:

- по безвозмездно полученным основным средствам — по мере начисления амортизации;
- по иным безвозмездно полученным материальным ценностям — по мере их списания на производство или при продаже.

Аналитический учет ведется по каждому безвозмездному поступлению.

Поступления по возмещению недостат, которые в Плане счетов предусмотрено учитывать на субсчетах 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы» и 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей», следует отражать в составе прочих доходов (как возмещение причиненных организации убытков) в том отчетном периоде, в котором суд вынес решение об их взыскании или они признаны должником, независимо от фактического поступления денежных средств от должника, поскольку согласно принципу временной определенности фактов хозяйственной деятельности операции должны отражаться на счетах независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств.

**Пример.** В процессе инвентаризации установлена недостача товаров: учетная стоимость товаров — 5000 руб. Недостача подлежит взысканию с виновника по рыночной стоимости — 5100 руб.

В бухгалтерском учете организации составляются следующие записи:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит 41 «Товары»

— 5000 руб. — списаны недостающие товары по учетной стоимости;

Дебет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

— 5000 руб. — отнесена недостача на виновное лицо по учетной стоимости;

Дебет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 100 руб. (5100 – 5000) — отражена разница между подлежащей возмещению рыночной стоимостью товаров и их учетной стоимостью.

Принципы учета доходов будущих периодов распространяются и на бухгалтерский учет расходов будущих периодов.

В нормативных актах по бухгалтерскому учету предусмотрено ведение учета доходов будущих периодов в следующих случаях (табл. 13.3).

Таблица 13.3. Состав расходов будущих периодов с 2011 г.

Нормативный правовой акт	Виды расходов будущих периодов
ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (утв. приказом Минфина России от 24.10.2008 г. № 116н)	Расходы по договору, понесенные в связи с предстоящими работами (п. 16), например: стоимость материалов, переданных для выполнения работ, но еще не использованных для исполнения договора; арендная плата, перечисленная в отчетном периоде, но относящаяся к будущим отчетным периодам (п. 21)
ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (утв. приказом Минфина России от 27.12.2007 г. № 153н)	Фиксированные разовые платежи за право использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (за исключением права использования наименования места происхождения товара) на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, имеющих определенный срок действия (п. 37, 39)

Окончание табл. 13.3

Нормативный правовой акт	Виды расходов будущих периодов
ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 107н)	Дополнительные расходы по займам и кредитам (суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, за экспертизу договора займа (кредитного договора) и др. расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов)) (п. 8). Начисленные проценты на вексельную сумму (п. 15). Начисленные проценты и (или) дисконт по облигациям (п. 16)
Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001г. № 119н)	Стоимость материалов, отпущенных на производство, но относящихся к будущим отчетным периодам: для подготовительных работ в сезонных производствах; для горно-подготовительных работ; для освоения новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы); для подготовки и освоения производства новых видов продукции и новых технологий; для рекультивации земель; в других случаях, когда возникает необходимость распределения затрат на ряд отчетных периодов (п. 94)
Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (утв. приказом Минфина России от 20.05.2003г. № 44н)	Расходы на приобретение лицензии на осуществление деятельности, права на которую не подлежат передаче в порядке правопреемства (п. 16)

Расходы, относящиеся к будущим периодам, по мере их возникновения отражаются по дебету активного счета 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции с кредитом разных счетов в зависимости от вида произведенных расходов (10, 50, 51, 69, 70, 76 и др.). По кредиту счета отражается списание расходов на счета учета затрат (расходов на продажу):

Дебет 20, 25, 26, 44

Кредит 97 «Расходы будущих периодов».

Списание расходов будущих периодов осуществляется в порядке, установленном соответствующим нормативным документом по бухгалтерскому учету. Например, согласно п. 8 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» дополнительные расходы по займам включаются равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора).

### **13.5. Учет резервов предстоящих расходов по оценочным обязательствам**

В российской системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в рамках принципа соответствия доходов и расходов наряду с доходами и расходами будущих периодов в бухгалтерском учете всегда имели место резервы предстоящих расходов, цель создания которых состояла в равномерном включении в текущие расходы предстоящих затрат организации. Перечень затрат, по которым организация могла создавать резервы, был установлен в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Приказом Минфина России от 24.12.2010 г. № 186н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету» были внесены изменения, касающиеся учета резервов предстоящих расходов, в результате которых начиная с 2011 г. организациям предоставлено право создавать только резервы по оценочным обязательствам в соответствии с правилами, установленными в Положении по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденном Приказом Минфина России от 13.12.2010 г. № 167н.

Согласно ПБУ 8/2010 оценочным является обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения. Оно может возникать исходя:

а) из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров;

б) в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности.

В бухгалтерском учете оценочные обязательства признаются при одновременном соблюдении следующих условий:

а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует;

б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Сформировать оценочное обязательство организация может в отношении следующих расходов, которые являются следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности и ожидаются в будущем:

- на предстоящую оплату отпусков работникам;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- на выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- на предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- на предстоящую реструктуризацию деятельности организации;
- на покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами Минфина России.

В бухгалтерском учете оценочные обязательства учитываются по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции с дебетом счетов учета расходов по обычным видам деятельности (20, 23, 25, 26, 44 и др.) или 91-2 «Прочие расходы» в зависимости от их характера. В частности, если организация собирается прекратить часть своей деятельности, то у нее возникают обязательства по выплате выходного пособия сокращенным работникам, в этом случае организация должна начислить резерв по оценочному обязательству в сумме выходного пособия, компенсации за неиспользованный отпуск и соответствующих отчислений в фонды социального страхования и обеспечения. При этом величина оценочного обязательства согласно ПБУ16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» включает-

ся в прочие расходы. Отчисления в резервы на предстоящую оплату отпусков работникам, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, выплату вознаграждений по итогам работы за год, на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, на предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий, как правило, включаются в расходы по обычным видам деятельности.

Величина оценочного обязательства определяется исходя из наиболее достоверной денежной оценки расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату. При этом принимаются во внимание имеющиеся факты хозяйственной жизни организации, опыт в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнения экспертов. Организация обеспечивает документальное подтверждение обоснованности такой оценки.

При определении величины оценочного обязательства организация исходит из следующего:

а) если величина оценочного обязательства определяется путем выбора из набора значений, то в качестве такой величины принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на его вероятность;

б) если величина оценочного обязательства определяется путем выбора из интервала значений и вероятность каждого значения в интервале равновелика, то в качестве такой величины принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала.

**Пример.** По состоянию на отчетную дату организация вовлечена в судебное разбирательство. С высокой степенью вероятности эксперты считают, что оно будет разрешено не в пользу организации. Сумма потерь организации будет зависеть от решения суда:

1) если судом будет принято решение о возмещении только прямых потерь истца, то сумма потерь составит 1 000 000 руб.;

2) если судом будет принято решение о возмещении помимо прямых потерь еще и упущенной выгоды истца — 2 000 000 руб.

Вероятности первого и второго исходов дела экспертами оцениваются соответственно как 95 и 5 процентов.



Несмотря на то что наиболее вероятным исходом судебного разбирательства является лишь возмещение прямых потерь истца, организация принимает в расчет и другой вероятный исход дела — компенсацию упущенной выгоды. Величина оценочного обязательства в данном случае равна:

$$1\,000\,000 \times 0,95 + 2\,000\,000 \times 0,05 = 1\,050\,000 \text{ тыс. руб.}$$

Начисление резерва по оценочному обязательству отражается в бухгалтерском учете записью:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов»

— 1 050 000 руб.

При определении величины оценочного обязательства принимаются в расчет:

а) последствия событий после отчетной даты в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.1998 г.;

б) риски и неопределенности, присущие этому оценочному обязательству;

в) будущие события, которые могут повлиять на величину оценочного обязательства (если существует достаточная вероятность того, что эти события произойдут).

Следует иметь в виду, что при определении величины оценочного обязательства не принимаются в расчет:

а) суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организаций, которые отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02);

б) ожидаемые поступления от продажи основных средств, нематериальных активов, продукции, товаров и иных активов, связанные с признаваемым оценочным обязательством;

в) ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к другим лицам в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении данного оценочного обязательства.

Если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, ус-

тановленный организацией в учетной политике, такое оценочное обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины. Применяемая организацией ставка дисконтирования:

а) должна отражать существующие на финансовом рынке условия, а также риски, специфичные для обязательства, лежащего в основе признаваемого оценочного обязательства;

б) не должна отражать суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организации, которые отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с ПБУ 18/02, а также риски и неопределенности, которые были учтены при расчете будущих денежных выплат, вызванных оценочным обязательством.

Увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости на последующие отчетные даты по мере приближения срока исполнения (проценты) признается прочим расходом организации.

**Пример.** Организация продает товары с обязательством их гарантийного обслуживания в течение одного года с даты продажи. В отношении каждого отдельного проданного товара вероятность уменьшения экономических выгод организации в связи с его возвратом как некачественного и не подлежащего ремонту либо в связи с затратами по его ремонту оценивается как низкая. В то же время основанные на прошлом опыте организации расчеты показывают, что с высокой степенью вероятности примерно 2 % проданных товаров будут возвращены как некачественные и не подлежащие ремонту, и еще 10 % потребуют дополнительных затрат на ремонт. На основании этих расчетов организация оценивает величину обязательства по выданным гарантийным обязательствам, возникающим при продаже товаров с обязательством их гарантийного обслуживания, применительно ко всей совокупности товаров. Организация предполагает, что дополнительные затраты на ремонт составят 30 процентов стоимости бракованных товаров. На основании этого расчета производится денежная оценка величины оценочного обязательства в связи с предполагаемыми затратами на гарантийное обслуживание проданных товаров, которая в рассматриваемом случае составит:

$$2 \% + 10 \% \times 0,3 = 5 \% \text{ стоимости проданных товаров.}$$

Организация рассчитывает величину оценочного обязательства по состоянию на отчетную дату. Предполагаемая величина подлежа-

щего погашению обязательства 1 200 000 руб. Срок погашения обязательства — через два года после отчетной даты. Ставка дисконтирования, принятая организацией, — 14 %.

Приведенная стоимость оценочного обязательства рассчитывается как произведение суммы подлежащего погашению обязательства на коэффициент дисконтирования. Коэффициент дисконтирования (КД) определяется по формуле

$$\text{КД} = 1 / (1 + \text{СД})^N,$$

где КД — коэффициент дисконтирования;

СД — ставка дисконтирования;

$N$  — период дисконтирования оценочного обязательства в годах.

Исходя из условия примера коэффициент дисконтирования равен:

$$\text{КД} = 1 / (1 + 0,14)^2 = 0,76\,947.$$

Приведенная стоимость оценочного обязательства по состоянию на отчетную дату составит 923 364 руб. ( $1\,200\,000 \times 0,76\,947$ ). На конец данного отчетного периода в бухгалтерском учете она отражается записью:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов»

— 923 364 руб.

В последующие отчетные годы (в течение двух лет по условию примера) отражается увеличение дисконтированной стоимости оценочного обязательства:

в следующем году после признания оценочного обязательства:

$923\,364 \text{ руб.} \times 0,14 = 129\,271 \text{ руб.}$

Увеличение дисконтированной стоимости оценочного обязательства относится на прочие расходы организации:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов»

— 129 271 руб.

В результате величина оценочного обязательства по состоянию на отчетную дату на следующий год после отчетного периода будет равна:  $1\,052\,635 \text{ руб.} (923\,364 + 129\,271)$ ;

на второй год после признания оценочного обязательства:

$1\,052\,635 \text{ руб.} \times 0,14 = 147\,365 \text{ руб.}$

Увеличение дисконтированной стоимости оценочного обязательства относится на прочие расходы организации:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов»

— 147 365 руб.

Таким образом, величина оценочного обязательства по состоянию на отчетную дату на второй год после отчетного периода будет равна 1 200 000 руб. (1 052 635 + 147 365).

Учтенное в кредите счета 96 «Резервы предстоящих расходов» оценочное обязательство подлежит списанию по мере осуществления фактических расчетов по ранее признанным обязательствам:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В случае недостаточности суммы признанного оценочного обязательства затраты организации по погашению обязательства отражаются в бухгалтерском учете организации в общем порядке (т. е. в дебет счетов учета расходов по обычным видам деятельности или прочих расходов):

Дебет 20, 23, 25, 26, 44, 91-2

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

При избыточности суммы признанного оценочного обязательства или в случае прекращения выполнения условий признания оценочного обязательства неиспользованная сумма оценочного обязательства списывается с отнесением на прочие доходы организации:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Обоснованность признания и величины оценочного обязательства подлежит проверке организацией в конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством. По результатам такой проверки сумма оценочного обязательства может быть:

а) увеличена или уменьшена в порядке, установленном для признания или списания оценочного обязательства, при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение величины оценочного обязательства;

б) остаться без изменения;

в) списана полностью при получении дополнительной информации, позволяющей сделать вывод о прекращении выполнения условий признания оценочного обязательства.

### 13.6. Учет финансовых результатов деятельности организации

Финансовый результат деятельности организации представляет собой прибыль или убыток. Бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по действующим в соответствии с нормативными документами правилам. Финансовый результат в бухгалтерском учете выявляется и отражается ежемесячно.

Сумма прибыли (убытка) текущего отчетного периода складывается из финансового результата от обычных видов деятельности и финансового результата от прочих доходов и расходов.

Для обобщения информации о формировании финансового результата деятельности организации в отчетном году используют счет 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету — расходы и убытки. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов определяется конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации.

Финансовый результат деятельности организации за отчетный период (прибыль или убыток) формируют следующие показатели:

- финансовый результат от обычных видов деятельности (прибыль/убыток от продаж);
- прочие доходы и расходы.

Организации получают основную часть прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг (финансовый результат от обычных видов деятельности). Прибыль (убыток) от продажи продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от продажи продукции, товаров (работ, услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и затратами на производство и продажу продукции и товаров, выполнение работ, оказание услуг.

**Финансовый результат от продажи** продукции (работ, услуг) формируется на счете 90 «Продажи». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость:

- по готовой продукции, полуфабрикатам собственного производства и товарам;
- работам и услугам промышленного и непромышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геолого-разведочным, научно-исследовательским и тому подобным работам;
- услугам связи и по перевозке грузов и пассажиров;
- транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т. п.

По кредиту счета 90 «Продажи» отражаются суммы выручки (доходов от продажи), а по дебету — суммы расходов, связанных с продажей. Сопоставлением сумм дебетового и кредитового оборотов счета определяется величина финансового результата — прибыли или убытка от продаж.

Для детализации доходов и расходов, связанных с продажей, к счету 90 «Продажи» открываются следующие субсчета:

- 90-1 «Выручка»;
- 90-2 «Себестоимость продаж»;
- 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90-4 «Акцизы»;
- 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

В бухгалтерском учете операции по продаже продукции, товаров, работ и услуг отражаются следующими записями:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90-1 «Выручка»

— на сумму выручки от продаж;

- на себестоимость проданных:

- а) товаров:

- Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

- Кредит 41 «Товары»;

- б) продукции:

- Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

- Кредит 43 «Готовая продукция»;

- в) работ, услуг:

- Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

- Кредит 20 «Основное производство»;

- Дебет 90-3 «НДС»

- Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»

- на сумму начисленного по проданной продукции, товарам, работам, услугам налога на добавленную стоимость;

- Дебет 90-4 «Акцизы»

- Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по акцизам»

- на сумму акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

Записи по субсчетам 90-1, 90-2, 90-3, 90-4 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4 и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Выявленная сумма прибыли или убытка ежемесячно списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки»:

- Дебет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

- Кредит 99 «Прибыли и убытки»

- сумма прибыли от продаж;

- Дебет 99 «Прибыли и убытки»

- Кредит 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

- сумма убытка от продаж.

Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а при необходимости и по другим направлениям (по регионам продаж и т. п.).

**Финансовый результат от прочих операций**, не связанных с процессом продаж, формируется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Функции этого счета аналогичны функциям счета 90 «Продажи». Он служит исключительно для выявления величины финансового результата от прочих доходов и расходов.

К этому счету открываются следующие субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемых прочими доходами. На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитывается выбытие активов, признаваемое прочими расходами. Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» используется для выявления финансового результата от прочих операций за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 и 91-2 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 и кредитового оборота по субсчету 91-1 определяется сальдо прочих доходов и расходов. Это сальдо ежемесячно списывается с субсчета 91-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, на отчетную дату синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо не имеет.

Финансовый результат деятельности организации (прибыль/убыток) за отчетный период формируется на счете 99 «Прибыли и убытки» в результате отражения на этом счете прибыли (убытка) от продаж, прибыли (убытка) от прочих операций.

## **13.7. Учет налоговых разниц, налоговых обязательств (активов) и формирование чистой прибыли.**

### **Реформация баланса**

Сформированная по окончании каждого отчетного периода на счете 99 «Прибыли и убытки» прибыль, определяемая как алгебраическая сумма прибыли (убытка) от продаж и прибыли (убытка) от прочих операций, составляет прибыль (убыток) до налогообложения. Указанная прибыль используется на уплату в бюджет налога на прибыль организаций и других аналогичных платежей.



При отражении в бухгалтерском учете сумм налога на прибыль, подлежащих уплате в бюджет, организации руководствуются ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденным приказом Минфина России от 19.11.2002 г. № 114н. Данное Положение должны применять все организации, признаваемые в установленном законодательством РФ порядке налогоплательщиками налога на прибыль (кроме кредитных, страховых организаций и бюджетных учреждений). Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства.

В связи с тем что порядок признания доходов и расходов в бухгалтерском учете в отдельных случаях отличается от правил их признания для целей налогообложения, возникает разница между бухгалтерской прибылью и налогооблагаемой прибылью и, соответственно, в величине суммы налога, исчисленного от бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли. Применение ПБУ 18/02 позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие суммы налога, исчисленного исходя из прибыли, признанной в бухгалтерском учете (бухгалтерской прибыли (убытка)), от суммы налога, исчисленного исходя из налогооблагаемой прибыли, сформированной в налоговом учете и отраженной в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль отчетного периода составляет текущий налог на прибыль. Согласно ПБУ 18/02 **текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком)** признается налог на прибыль для целей налогообложения, который формируется на счете 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль» в результате отражения в бухгалтерском учете условного расхода по налогу на прибыль, постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства (рис. 13.1).

**Под условным расходом (доходом) по налогу на прибыль** понимается сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка). Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

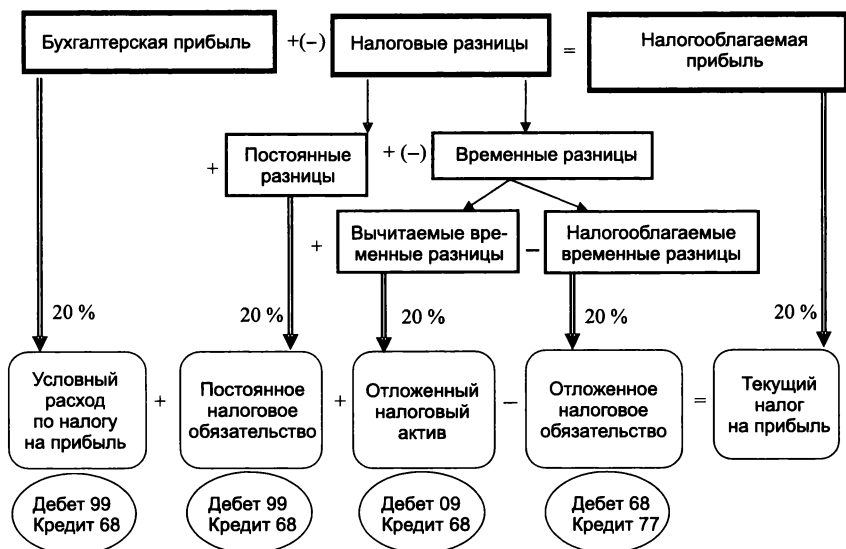


Рис. 13.1. Формирование текущего налога на прибыль

Сумма начисленного за отчетный период условного расхода по налогу на прибыль отражается в учете записью:

Дебет 99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»

Кредит 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль».

Если по итогам отчетного периода получен убыток, то величина условного дохода по налогу на прибыль отражается обратной записью.

В связи с различиями в порядке признания доходов и расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения прибыли возникают налоговые разницы, которые в зависимости от характера их влияния на величину обязательств перед бюджетом по налогу на прибыль в отчетном периоде делятся на постоянные и временные.

Налоговые разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла соответствующая разница) на основании первичных учетных документов.

Под *постоянными разницами* понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы возникают в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;
- непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;
- непризнания для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный (складочный) капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны;
- образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах, уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах, и др.

Следствием постоянных налоговых разниц являются постоянные налоговые обязательства. Под **постоянным налоговым обязательством** понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное налоговое обязательство признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница, и определяется как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Постоянное налоговое обязательство отражается в учете записью: Дебет 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство»

Кредит 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль».

Под **временными разницами** понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или в других отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы.

**Вычитаемые временные разницы** при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- излишне уплаченного налога, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных периодах;
- убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;
- применения, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;
- наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета — исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и др.

Следствием вычитаемых временных разниц являются отложенные налоговые активы. Под **отложенным налоговым активом** понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных периодах.

Величина отложенных налоговых активов определяется как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательст-

вом Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. Организация признает отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете записью:

Дебет 09 «Отложенные налоговые активы»

Кредит 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль».

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые активы. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые активы, отражаются в бухгалтерском учете проводкой:

Дебет 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»

Кредит 09 «Отложенные налоговые активы».

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 09 «Отложенные налоговые активы».

**Налогооблагаемые временные разницы** при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета, исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения — по кассовому методу;
- отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;

- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения и др.

Следствием налогооблагаемых временных разниц являются отложенные налоговые обязательства. Под **отложенным налоговым обязательством** понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периоде или в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы, и определяются как произведение налогооблагаемых временных разниц на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете записью:

Дебет 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»

Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства».

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в отчетном периоде отложенные налоговые обязательства, отражаются в бухгалтерском учете записью:

Дебет 77 «Отложенные налоговые обязательства»

Кредит 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль».

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов:

Дебет 77 «Отложенные налоговые обязательства»

Кредит 99 «Прибыли и убытки».

**Пример.** Прибыль ООО «Эллипс» в отчетном периоде по данным бухгалтерского учета (бухгалтерская прибыль) — 100 000 руб. По данным налогового учета и налоговой декларации по налогу на прибыль налогооблагаемая прибыль равна 116 200 руб.

При сравнении данных бухгалтерского и налогового учета установлено, что разница в прибыли 16 200 руб. (116 200 – 100 000) возникла по следующим причинам:

1) в отчетном периоде не признаны для целей налогообложения отраженные в бухгалтерском учете расходы, связанные с передачей на безвозмездной основе товаров — 20 000 руб., а также расходы в виде сумм платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду — 2000 руб. и в виде процентов, начисленных по долговым обязательствам, сверх сумм, признаваемых в целях налогообложения, — 1200 руб.;

2) в отчетном периоде не признан для целей налогообложения отраженный в бухгалтерском учете убыток от продажи объекта основных средств — 8000 руб.;

3) в отчетном периоде сумма амортизационных отчислений в налоговом учете превысила бухгалтерскую амортизацию на 15 000 руб. (в налоговом учете применялся нелинейный метод, а в бухгалтерском учете — линейный способ начисления амортизации).

Анализ возникших налоговых разниц показывает, что разницы, указанные в первом пункте, являются постоянными разницами (23 200 руб. (20 000 + 2000 + 1200)); налоговая разница, приведенная во втором пункте (8000 руб.), является временной вычитаемой разницей. Все эти разницы увеличивают сумму налоговых платежей отчетного периода. Налоговая разница, указанная в третьем пункте, является налогооблагаемой временной разницей (15 000 руб.), она уменьшает сумму налоговых платежей отчетного периода. Корректировку бухгалтерской прибыли в целях определения налогооблагаемой прибыли можно представить следующим образом:

$$100\,000 + (20\,000 + 2000 + 1200) + 8000 - 15\,000 = 116\,200.$$

Начисление налога на прибыль в бухгалтерском учете отражается следующими записями:

Дебет 99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»

Кредит 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»

— 20 000 руб. ( $100\,000 \times 20/100$ ) — отражен условный расход по налогу на прибыль, исчисленный исходя из бухгалтерской прибыли отчетного периода;

Дебет 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство»

Кредит 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»

— 4640 руб. ( $23\,200 \times 20/100$ ) — отражено постоянное налоговое обязательство, исчисленное исходя из суммы постоянных налоговых разниц;

Дебет 09 «Отложенные налоговые активы»

Кредит 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»

— 1600 руб. ( $8000 \times 20/100$ ) — отражен отложенный налоговый актив, рассчитанный исходя из величины вычитаемой временной разницы;

Дебет 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»

Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства»

— 3000 руб. ( $15\,000 \times 20/100$ ) — отражено отложенное налоговое обязательство, рассчитанное исходя из налогооблагаемой временной разницы.

Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет (текущий налог на прибыль), определяется путем сопоставления кредитового и дебетового оборота счета 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль». По условию примера она равна 23 240 руб. ( $20\,000 + 4640 + 1600 - 3000$ ). Такая же сумма должна быть отражена в налоговой декларации по налогу на прибыль, в которой она рассчитывается исходя из налогооблагаемой прибыли:  $116\,200 \times 20/100 = 23\,240$  руб.

Конечный финансовый результат деятельности организации составляет **чистая прибыль или непокрытый убыток**. Этот показатель определяется как разница между суммой бухгалтерской прибыли текущего отчетного периода (прибыли до налогообложения) и суммой налога на прибыль по данным бухгалтерского учета (условного расхода по налогу на прибыль) с учетом постоянного налогового обязательства, а также суммой причитающихся санкций за нарушение налогового законодательства (пени, штрафы). Кроме того, при определении чистой прибыли учитываются суммы списанных отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств в случае выбытия активов (обязательств), по которым они были начислены.

Конечный финансовый результат деятельности организации формируется на счете 99 «Прибыли и убытки» в результате отражения следующих операций:

Дебет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит 99 «Прибыли и убытки» (убыток отражается обратной проводкой)

— отражается прибыль от продаж;



Дебет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 99 «Прибыли и убытки» (убыток отражается обратной проводкой)

— отражается прибыль от прочих операций, не связанных с обычной деятельностью организации.

В результате отражения указанных операций на счете 99 «Прибыли и убытки» формируется прибыль (убыток) отчетного периода (прибыль (убыток) до налогообложения).

Операции, связанные с начислением налога на прибыль, на счете 99 «Прибыли и убытки» отражаются следующими записями:

Дебет 99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»

Кредит 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»

— отражается условный расход по налогу на прибыль;

Дебет 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство»

Кредит 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»

— отражается постоянное налоговое обязательство;

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 09 «Отложенные налоговые активы»

— отражается списание отложенного налогового актива при выбытии объекта актива, по которому он был начислен;

Дебет 77 «Отложенные налоговые обязательства»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

— отражается списание отложенного налогового обязательства при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено.

Кроме того, по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражают санкции за нарушение налогового законодательства (пени, штрафные санкции):

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 68 «Расчеты с бюджетом», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

В конце каждого отчетного периода путем сопоставления оборотов счета 99 определяется конечный финансовый результат. Он формируется накопительно с начала отчетного года.

Аналитический учет по счету 99 должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

По окончании отчетного года перед составлением годовой бухгалтерской отчетности производится *реформация баланса*.

При реформации баланса осуществляются следующие операции:

1) закрытие субсчетов к счету 90 «Продажи». Все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи», закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»:

Дебет 90-1 «Выручка»

Кредит 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

— закрытие субсчета 90-1 «Выручка»;

Дебет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «НДС», 90-4 «Акцизы»

— закрытие субсчетов 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «НДС», 90-4 «Акцизы»;

2) закрытие субсчетов к счету 91 «Прочие доходы и расходы». Все субсчета, открытые к этому счету, закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»:

Дебет 91-1 «Прочие доходы»

Кредит 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

— закрытие субсчета 91-1 «Прочие доходы»;

Дебет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 91-2 «Прочие расходы»

— закрытие субсчета 91-2 «Прочие расходы».

В результате приведенных записей субсчета к счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» не будут иметь сальдо;

3) закрытие счета 99 «Прибыли и убытки». По окончании отчетного года заключительной записью декабря сальдо этого счета переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

— на сумму чистой прибыли отчетного года;

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

— на сумму убытка, полученного в отчетном году.

## Контрольные вопросы

1. Какой принцип заложен в основу классификации доходов и расходов в бухгалтерском учете?
2. Какие поступления и выбытия активов не включаются в состав доходов и расходов?

3. Сформулируйте понятия доходов и расходов, назовите условия их признания и порядок оценки в бухгалтерском учете.
4. Как в бухгалтерском учете формируется прибыль от продаж?
5. Назовите состав и порядок признания прочих доходов и расходов. Как они отражаются в бухгалтерском учете?
6. Как в бухгалтерском учете формируется финансовый результат деятельности организации?
7. Как реализуется принцип соответствия доходов и расходов в бухгалтерском учете доходов и расходов будущих периодов?
8. Назовите виды резервов, которые образуются по оценочным обязательствам, условия их признания и принципы бухгалтерского учета.
9. Чем обусловлено возникновение налоговых разниц, что лежит в основе их деления на постоянные и временные (вычитаемые и налогооблагаемые) и каковы причины их возникновения?
10. Как формируется в бухгалтерском учете текущий налог на прибыль?

## Глава 14

# УЧЕТ КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ

---

### 14.1. Понятие и элементы собственного капитала, задачи бухгалтерского учета

Источниками формирования имущества организации являются собственные средства (собственный капитал) и заемные средства (заемный капитал). Величина собственных источников средств (собственного капитала) характеризует, в какой степени деятельность организации финансируется независимо от ее кредиторов (заимодавцев). Он представляет собой совокупность имущества, прав и денежных средств, необходимых организациям для осуществления их уставной деятельности, покрытия убытков, создания новых видов имущества. В бухгалтерском балансе информация о собственном капитале представляется в третьем разделе «Капитал и резервы».

Первоначальным элементом собственного капитала является уставный капитал, который представляет собой суммы вкладов, инвестируемых собственниками для осуществления уставной деятельности создаваемой организации. Собственный капитал, образуемый в процессе функционирования организации, включает следующие элементы:

- нераспределенную прибыль;
- резервный капитал;
- добавочный капитал.

Перечисленные элементы капитала формируются за счет конечного результата финансово-хозяйственной деятельности организации в течение всего периода ее функционирования. Кроме того, элементом собственного капитала является целевое финансирование, представляющее собой полученные организацией средства, использовать которые можно только в соответствии с той целью, которую преследует тот, кто выделил эти средства.

Собственный капитал является основой самостоятельности и независимости любой организации. Одна из главных целей финансовой деятельности любой организации сводится к наращиванию собственного капитала и обеспечению устойчивого положения на рынке. Основными задачами бухгалтерского учета собственного капитала в организации являются:

- обеспечение своевременного и полного оприходования средств, поступающих от учредителей (участников, пайщиков) в виде взносов на образование уставного (складочного) капитала, паевого (уставного) фонда, а также отражение всех других изменений, связанных с увеличением или уменьшением этих средств;
- осуществление отчислений в установленных размерах на образование резервного капитала и специальных фондов и обеспечение строгого контроля за их использованием;
- обеспечение правильности формирования добавочного капитала и его использования в установленных законодательством случаях;
- оприходование и расходование средств целевого финансирования в строгом соответствии с уставной деятельностью и целевыми программами;
- обеспечение правильности определения чистой прибыли (убытка) организации за отчетный период и ее использования.

## 14.2. Учет уставного капитала

Величина уставного капитала демонстрирует объем средств, с которого организация начинает свою деятельность. Законодательством Российской Федерации установлены минимальные размеры уставного капитала (фонда) в зависимости от организационно-правовой формы создаваемой организации. Минимальный уставный капитал (фонд) должен составлять не менее стократной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату государственной регистрации общества — для обществ с ограниченной ответственностью и закрытых акционерных обществ; не менее тысячекратной суммы минимального размера оплаты труда — для открытых акционерных обществ и унитарных предприятий; не менее пятидесятикратной суммы минимального размера оплаты труда — для государственных предприятий.

Учет уставного капитала осуществляют на счете 80 «Уставный капитал». Сальдо этого счета должно соответствовать размеру уставного капитала (фонда), зафиксированного в учредительных документах организации.

***Формирование уставного капитала при учреждении организации (предприятия)***

В бухгалтерском учете величина уставного капитала в сумме, предусмотренной учредительными документами, отражается только после государственной регистрации организации (предприятия). При этом государственная регистрация производится:

- акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью — после оплаты 50 % акций (долей) общества, распределенных при его учреждении. Оплата остальных акций (долей) производится в течение одного года с момента государственной регистрации;
- унитарных предприятий — после полной оплаты уставного фонда.

После государственной регистрации организации величина уставного капитала в сумме, предусмотренной учредительными документами, в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал».

Оплата акций (долей) может производиться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами. Форма оплаты определяется договором о создании общества. Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций (долей), производится по соглашению между учредителями. При этом в случае создания акционерных обществ денежная оценка имущества должна подтверждаться независимым оценщиком. Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями общества, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

Денежная оценка имущества, вносимого в оплату долей общества с ограниченной ответственностью, подтверждается независимым оценщиком в том случае, если номинальная стоимость доли составляет более двухсот минимальных размеров оплаты труда, установленных федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации общества. Номинальная стоимость доли участника общества, оплачиваемой неденежным вкладом, не может

превышать сумму оценки указанного вклада, определенную независимым оценщиком.

Валюта и валютные ценности оцениваются по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на момент вноса указанных ценностей.

Переданное в пользование и управление организации имущество, право собственности на которое остается у акционеров и вкладчиков, оценивают по величине арендной платы за переданное имущество, исчисленной на весь срок использования данного имущества в организации, но не более срока ее существования.

Внесение учредителями вкладов в зависимости от их видов отражается в учете следующими записями:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— на стоимость внесенных зданий, сооружений, машин и оборудования и другого имущества, относящегося к основным средствам, а также на стоимость нематериальных активов.

Поступившие и принятые в эксплуатацию основные средства и нематериальные активы списываются со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на счета 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы»;

Дебет 58 «Финансовые вложения»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— на стоимость ценных бумаг;

Дебет 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— на стоимость внесенных материально-производственных запасов;

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— на сумму денежных средств в отечественной и иностранной валюте, внесенных участниками.

После полной оплаты уставного капитала субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» не будет иметь сальдо.

В случае внесения в оплату акций (доли) в уставном капитале денежных средств в иностранной валюте возникает курсовая разница в случае изменения курса иностранной валюты на дату государственной регистрации общества и на дату внесения валютных средств. Возникающая курсовая разница относится на добавочный капитал:

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 83 «Добавочный капитал»

— положительная курсовая разница увеличивает добавочный капитал;

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— отрицательная курсовая разница уменьшает добавочный капитал.

В аналогичном порядке отражаются курсовые разницы, возникающие при взносе имущественных вкладов иностранными инвесторами при создании организаций с участием иностранных инвестиций.

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» должен обеспечить информацию по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

В акционерных обществах для получения информации по стадиям формирования капитала к счету 80 «Уставный капитал» целесообразно открывать следующие субсчета: 80-1 «Объявленный капитал», 80-2 «Подписной капитал», 80-3 «Оплаченный капитал».

В этом случае операции по формированию уставного капитала отражаются следующими записями:

Дебет 80-1 «Объявленный капитал»

Кредит 80-2 «Подписной капитал»

— после распределения акций между акционерами на основании реестра акционеров отражается величина подписного капитала;

Дебет 50, 51, 52, 08, 10, 41, 43, 58

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— на денежную оценку фактически поступающих вкладов отражается кредиторская задолженность по вкладам в уставный капитал и одновременно величина оплаченного капитала;

Дебет 80-2 «Подписной капитал»



**Кредит 80-3 «Оплаченный капитал»**

— после выкупа 50 % процентов акций производится государственная регистрация общества и отражается величина объявленного капитала;

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

**Кредит 80-1 «Объявленный капитал».**

При этом сальдо субсчета 80-2 показывает неоплаченную часть уставного капитала, а сальдо субсчета 80-3 — оплаченную часть уставного капитала. После оплаты всех размещенных акций субсчет 80-2 закрывается, а субсчет 80-3 имеет сальдо, равное величине уставного капитала согласно учредительным документам.

В процессе деятельности созданной организации уставный капитал может изменяться как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения. Изменение уставного капитала может быть следствием решения учредителей или акционеров, а также в предусмотренных законодательством случаях. Любое изменение уставного капитала принимается на общем собрании учредителей или акционеров и отражается в бухгалтерском учете только после его полной оплаты и государственной регистрации изменений в уставном капитале.

***Увеличение уставного капитала***

*В обществах с ограниченной ответственностью* увеличение уставного капитала может производиться:

- а) за счет имущества общества;
- б) за счет дополнительных вкладов участников общества;
- в) за счет вкладов третьих лиц, принимаемых в общество (если это не запрещено уставом общества).

Увеличение уставного капитала за счет имущества общества осуществляется по решению общего собрания участников. При этом решение о таком увеличении может быть принято только на основании данных бухгалтерской отчетности общества за год, предшествующий году, в течение которого принято такое решение. Сумма, на которую в этом случае может быть увеличен уставный капитал, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного и резервного капиталов общества.

Величина чистых активов определяется в соответствии с приказом Министерства финансов РФ и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29.01.2003 г. № 10н, 03/6/ПЗ «О порядке оценки

стоимости чистых активов акционерных обществ». Этот порядок применяется для всех организаций, кроме бюджетных, страховых и банков.

Чистые активы — это величина, определяемая путем вычитания из суммы активов, принимаемых к расчету, суммы обязательств, принимаемых к расчету. Величина активов, принимаемых к расчету, включает сумму внеоборотных и оборотных активов по данным бухгалтерского баланса, за исключением задолженности участников (учредителей) по их вкладам в уставный капитал и балансовой стоимости собственных акций, выкупленных у акционеров. Величина обязательств, принимаемых к расчету, включает сумму долгосрочных и краткосрочных обязательств по данным бухгалтерского баланса, за исключением доходов будущих периодов.

При увеличении уставного капитала за счет полученной прибыли пропорционально сумме увеличения возрастает номинальная стоимость долей всех участников общества без изменения размеров этих долей.

В бухгалтерском учете увеличение уставного капитала за счет чистой прибыли организации отражается записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 80 «Уставный капитал».

При принятии решения об изменении уставного капитала за счет внесения дополнительных вкладов участниками общества должна быть определена общая стоимость дополнительных вкладов, а также установлено единое для всех участников общества соотношение между стоимостью дополнительного вклада и суммой, на которую увеличивается номинальная стоимость его доли. Внесение дополнительных вкладов в бухгалтерском учете отражается в том же порядке, что и при формировании уставного капитала:

Дебет 08, 10, 41, 43, 50, 51, 52, 58

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

После внесения вкладов общее собрание участников общества принимает решение об утверждении итогов внесения дополнительных вкладов участников и о внесении в учредительные документы общества изменений, связанных с увеличением размера уставного капитала, увеличением номинальной стоимости долей участников, изменением размеров долей участников общества (если такое изменение произошло).

После государственной регистрации изменений, внесенных в учредительные документы, отражается увеличение уставного капитала:

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал».

Общее собрание может также принять решение об увеличении уставного капитала на основании заявления третьего лица (третьих лиц) о принятии его в общество и внесении вклада (если это не запрещено уставом общества). При этом в бухгалтерском учете операции по внесению вклада и увеличению уставного капитала отражаются в приведенном выше порядке.

*В акционерных обществах* увеличение уставного капитала может осуществляться:

а) путем конвертации ранее размещенных акций в акции с большей номинальной стоимостью;

б) путем размещения дополнительных акций.

Конвертация уже размещенных акций в акции с большей номинальной стоимостью осуществляется за счет собственных источников, которыми являются: эмиссионный доход; средства от переоценки основных средств и нераспределенная прибыль.

Сумма, на которую увеличивается уставный капитал за счет имущества общества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов и суммой уставного и резервного капиталов общества. После государственной регистрации изменений в учредительные документы в бухгалтерском учете отражается увеличение уставного капитала:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 83 «Добавочный капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал».

В том случае, если в момент конвертации на балансе акционерного общества находились собственные акции, выкупленные у акционеров, в учете первоначально отражается увеличение уставного капитала за счет увеличения номинальной стоимости собственных акций:

Дебет 81 «Собственные акции (доли)»

Кредит 80 «Уставный капитал».

При этом увеличение уставного капитала за счет собственных источников отражается на сумму, уменьшенную на разницу между номинальной стоимостью выкупленных акций до конвертации и после конвертации.

При принятии решения об увеличении уставного капитала путем размещения дополнительных акций определяется число размещаемых дополнительных обыкновенных акций и привилегированных акций каждого типа, способ размещения, цена размещения (или порядок ее определения), в том числе цена размещения дополнительных акций акционерам, имеющим преимущественное право приобретения акций, форма оплаты акций.

Увеличение уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций может осуществляться за счет имущества общества. В этом случае дополнительные акции распределяются среди всех акционеров. При этом каждому акционеру распределяются акции той же категории (типа), что и акции, которые ему принадлежат, пропорционально количеству принадлежащих ему акций. В бухгалтерском учете увеличение уставного капитала отражается записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,  
83 «Добавочный капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал».

Дополнительные акции общества могут размещаться посредством подписки. Оплата акций осуществляется по рыночным ценам (но не ниже их номинальной стоимости). Цена размещения дополнительных акций имеющимся акционерам общества при осуществлении ими преимущественного права приобретения акций может быть ниже цены размещения иным лицам, но не более чем на 10 процентов. Размер вознаграждения посредника, участвующего в размещении дополнительных акций общества посредством подписки, не должен превышать 10 процентов цены размещения акций. Поскольку в бухгалтерском учете изменения уставного капитала отражаются только после регистрации изменений в уставе, то первоначально в бухгалтерском учете отражается размещение и оплата акций:

Дебет 80-1 «Объявленный капитал»

Кредит 80-2 «Подписной капитал»

— на основании отчета о размещении акций отражается номинальная стоимость размещенных акций;

Дебет 08, 10, 41, 43, 58, 51

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— на сумму денежных средств и стоимость имущества, полученных в оплату акций;

Дебет 80-2 «Подписной капитал»

### Кредит 80-3 «Оплаченный капитал»

— на номинальную стоимость оплаченных акций отражается величина оплаченного капитала.

В том случае, если акции продавались по рыночной цене, превышающей их номинальную стоимость, возникающая разница отражается как эмиссионный доход, который относится на добавочный капитал:

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

### Кредит 83 «Добавочный капитал».

В том случае, если обществу не удалось разместить необходимое количество акций и выпуск был признан несостоявшимся, имущество (включая денежные средства), внесенное в оплату акций, возвращается обратно его владельцам.

**Уменьшение уставного капитала** может быть обусловлено двумя причинами: волеизъявлением собственников и требованием законодательства.

Законом РФ «Об акционерных обществах» и Законом РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью» установлено требование об обязательном сокращении размера уставного капитала, если по окончании второго или каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала. При этом общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов. Согласно Гражданскому кодексу РФ, если стоимость чистых активов становится меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации.

Уменьшение уставного капитала в акционерных обществах производится:

- а) путем уменьшения номинальной стоимости размещенных акций;
- б) путем сокращения их количества, в том числе путем приобретения части акций и их аннулирования.

В аналогичном порядке осуществляется уменьшение уставного капитала в обществах с ограниченной ответственностью:

- а) путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников общества;
- б) путем погашения долей, принадлежащих обществу.

При уменьшении уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости акций (долей) сумма, на которую уменьшается уставный капитал, как правило, направляется на погашение убытка или на увеличение нераспределенной прибыли. После государственной регистрации изменений учредительных документов в бухгалтерском учете производится запись:

Дебет 80 «Уставный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По решению общего собрания сумма, на которую уменьшается уставный капитал, может быть выплачена собственникам. В этом случае уменьшение уставного капитала отражается следующими записями:

Дебет 80 «Уставный капитал»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— отражается задолженность перед собственниками в сумме, на которую уменьшается уставный капитал;

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.

— отражается выплата собственникам причитающейся доли.

Законом РФ «Об акционерных обществах» предусмотрено право приобретать размещенные акции по решению общего собрания акционеров об уменьшении уставного капитала путем приобретения части размещенных акций в целях сокращения их общего количества, если это предусмотрено уставом общества. Общество также вправе приобретать размещенные акции по решению совета директоров. Приобретенные акции погашаются (аннулируются) при их приобретении.

Общество с ограниченной ответственностью может приобретать доли в своем уставном капитале только в случаях, предусмотренных Законом РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью». Если уставом общества уступка доли участника общества третьим лицам запрещена, а другие участники отказываются от ее приобретения, общество обязано приобрести по требованию участника принадлежащую ему долю (часть доли). Доля, принадлежащая обществу, в течение одного года со дня ее перехода к обществу по решению общего собрания участников должна быть:

- распределена между всеми участниками общества пропорционально их долям в уставном капитале или
- продана всем (некоторым) участникам общества или
- продана третьим лицам (если это не запрещено уставом общества).

Проданная доля должна быть оплачена в течение одного года со дня ее перехода к обществу. Нераспределенная или непроданная часть доли должна быть погашена с соответствующим уменьшением уставного капитала.

Бухгалтерский учет наличия и движения собственных акций (долей), выкупленных обществом у акционеров (участников) для их последующей перепродажи или аннулирования, ведется на счете 81 «Собственные акции (доли)». При выкупе акций (долей) на сумму фактических затрат производится запись:

Дебет 81 «Собственные акции (доли)»

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета».

При аннулировании акций (долей) в бухгалтерском учете отражается уменьшение уставного капитала на номинальную стоимость аннулированных акций (долей):

Дебет 80 «Уставный капитал»

Кредит 81 «Собственные акции (доли)».

Уменьшение уставного капитала отражается в учете только после государственной регистрации изменений, внесенных в учредительные документы. Если акции (доли) были приобретены по ценам выше (ниже) их номинальной стоимости, то возникающая разница включается в прочие расходы или доходы. В учете при этом составляются записи:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 81 «Собственные акции (доли)»

— на сумму превышения фактических затрат на приобретение над номинальной стоимостью выкупленных и аннулированных акций (долей);

Дебет 81 «Собственные акции (доли)»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— на сумму превышения номинальной стоимости над суммой фактических затрат на приобретение выкупленных и аннулированных акций (долей).

### 14.3. Учет нераспределенной прибыли

Мотивацией деятельности юридического лица любой организационно-правовой формы как участника гражданско-правового оборота является извлечение экономической выгоды в виде прибыли от

использования имущества, продажи товаров (работ, услуг). Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) представляет собой конечный финансовый результат, полученный за весь период деятельности организации, определяемый как разница между финансовым результатом от всех видов деятельности (с учетом прочих доходов и расходов) и причитающихся налоговых платежей из прибыли, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения.

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации используется счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В бухгалтерском учете сам факт возникновения нераспределенной прибыли или непокрытого убытка отражается только в конце отчетного года при реформации баланса. Реформация предусматривает закрытие счета 99 «Прибыли и убытки». При этом сумма чистой прибыли, накопленной за отчетный год, списывается заключительными оборотами декабря записью:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

На сумму сложившегося за отчетный год убытка составляется обратная запись:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 99 «Прибыли и убытки».

В случае получения в отчетном году убытка на его покрытие могут быть направлены:

а) средства резервного капитала:

Дебет 82 «Резервный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

б) средства уставного капитала. Направление уставного капитала на погашение убытка производится только в том случае, когда величина уставного капитала превышает величину чистых активов. При этом законодательством Российской Федерации предусмотрено доведение величины уставного капитала до величины чистых активов. В бухгалтерском учете составляется запись:

Дебет 80 «Уставный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Убыток также может быть погашен за счет целевых взносов акционеров (участников):

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».



Собственники организации могут принять решение не покрывать убыток отчетного года и оставить его на балансе организации.

Нераспределенная прибыль отчетного года, прежде всего, направляется на выплату дивидендов и формирование резервного капитала. Распределение прибыли осуществляется на основании решения общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью. Специальные нормы относительно порядка распределения прибыли установлены в Законе РФ «Об акционерных обществах» и Законе РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью». Выплата дивидендов в акционерных обществах по размещенным акциям производится один раз в год. Решение о выплате годовых дивидендов, о размере прибыли, приходящейся на акцию, о форме (имущественная, денежная) выплаты дивидендов принимается общим собранием акционеров. В обществах с ограниченной ответственностью решение о распределении прибыли между участниками общества может приниматься общим собранием участников ежеквартально, один раз в полгода или один раз в год. Прибыль распределяется между участниками пропорционально их долям в уставном капитале. Решение о распределении прибыли между участниками в обществах с ограниченной ответственностью и о выплате дивидендов в акционерных обществах не может приниматься в следующих случаях:

- до полной оплаты всего уставного капитала;
- если на момент принятия такого решения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) или если указанные признаки появятся у общества в результате принятия такого решения;
- если на момент принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала и резервного фонда или станет меньше их размера в результате принятия такого решения;
- в иных случаях, предусмотренных федеральными законами.

Начисление части прибыли на выплату доходов учредителям, а также дивидендов акционерам в бухгалтерском учете отражается следующими записями:

- если доходы (дивиденды) подлежат выплате участникам (акционерам), не являющимся работниками организации:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 75-2 «Расчеты по выплате доходов»;

• если доходы (дивиденды) подлежат выплате участникам (акционерам), работающим в организации:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Отчисления прибыли в резервный капитал оформляется бухгалтерской записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 82 «Резервный капитал».

Кроме того, нераспределенная прибыль может быть направлена на:

• пополнение уставного капитала:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 80 «Уставный капитал»;

• формирование фондов специального назначения в случаях, предусмотренных уставом общества:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»  
(по субсчетам);

• направление чистой прибыли на благотворительные цели:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» должен обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации или иных аналогичных мероприятий по созданию и приобретению нового имущества и еще не использованные, в аналитическом учете могут разделяться.

## 14.4. Учет резервного капитала

Резервный капитал в зависимости от организационно-правовой формы организации может создаваться в обязательном порядке или по решению ее собственников. В обязательном порядке резервный капитал создают акционерные общества в соответствии с Законом РФ «Об акционерных обществах». Величина резервного капитала устанавливается в уставе общества, но она не может быть меньше

пяти процентов от его уставного капитала. Резервный капитал акционерного общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений не может быть менее пяти процентов от чистой прибыли. Начисление резерва прекращается при достижении им размера, установленного в уставе.

Закон РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью» не содержит требования об обязательном формировании резервного капитала. Волеизъявление собственников общества с ограниченной ответственностью о создании резервного капитала реализуется посредством внесения в устав общества соответствующих положений с указанием величины резервного капитала, размера ежегодных отчислений в резерв и порядка его использования.

Для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала используется пассивный счет 82 «Резервный капитал», по дебету которого отражаются операции по использованию средств капитала, а по кредиту счета — операции по его формированию.

Отчисления чистой прибыли в резервный капитал в бухгалтерском учете отражаются записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 82 «Резервный капитал».

Средства резервного капитала акционерного общества предназначены для покрытия убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный капитал не может быть использован для других целей.

Использование резервного капитала для покрытия убытков отражается записью:

Дебет 82 «Резервный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Использование резервного капитала на погашение облигаций общества и выкуп собственных акций у акционеров в бухгалтерском учете не отражается, так как данные операции не затрагивают дебет счета 82 «Резервный капитал».

Общества с ограниченной ответственностью, создающие резервный капитал по своему усмотрению, определяют направления его использования в уставе. Как и акционерные общества, они могут использовать его на погашение убытков, облигаций общества, выкуп собственных долей у участников в предусмотренных законодательст-

вом случаях, а также установить дополнительные направления использования, в том числе:

- на выплату доходов участникам при распределении прибыли, а также доходов по облигациям в случае отсутствия прибыли:

Дебет 82 «Резервный капитал»

Кредит 75-2 «Расчеты по выплате доходов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

- на увеличение уставного капитала:

Дебет 82 «Резервный капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал».

## 14.5. Учет добавочного капитала

Добавочный капитал показывает прирост или уменьшение средств, вложенных собственниками, в процессе функционирования организации. В отличие от уставного капитала он не подразделяется на доли, внесенные конкретными участниками, и отражает общую собственность всех участников. Добавочный капитал складывается из следующих составляющих:

- прирост стоимости внеоборотных активов, выявляемый по результатам переоценки, а также сумма дооценки по выбывшим объектам основных средств;
- эмиссионный доход (суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных акций);
- курсовые разницы, образовавшиеся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал организации;
- курсовые разницы, возникающие в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации.

Для обобщения информации о добавочном капитале используется пассивный счет 83 «Добавочный капитал». По кредиту счета отражается увеличение добавочного капитала в результате следующих операций:

- а) сумма дооценки основных средств при их переоценке, определяемая как разница между восстановительной и первоначальной стоимостью:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 83 «Добавочный капитал».

Кроме того, по правилам, установленным ПБУ 6/01 «Учет основных средств», на добавочный капитал списывается сумма дооценки по выбывшим основным средствам, ранее подвергавшимся переоценке:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 83 «Добавочный капитал»;

б) эмиссионный доход. Эмиссионный доход образуется за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, при формировании уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества и при последующем увеличении уставного капитала). Эмиссионный доход определяется как разница между продажной стоимостью акций и их номинальной стоимостью:

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 83 «Добавочный капитал»;

в) положительные курсовые разницы, образующиеся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал в иностранной валюте. Курсовые разницы также возникают и при взносе в уставный капитал имущества иностранными инвесторами:

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 83 «Добавочный капитал»;

г) положительные курсовые разницы, возникающие в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации:

Дебет 50, 51, 08, 01, 04, 60, 62, 76

Кредит 83 «Добавочный капитал».

По дебету счета отражается использование добавочного капитала на следующие цели:

- пополнение уставного капитала:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал»;

- распределение между учредителями организации:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 75-1 «Расчеты по выплате дохода».

Кроме того, в дебет указанного счета относятся суммы уценки основных средств, которые по результатам предыдущих переоценок подвергались дооценке. На добавочный капитал относится сумма

уценки в размере, не превышающем сумму дооценки, ранее отнесенную в кредит счета:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 01 «Основные средства».

По дебету счета 83 «Добавочный капитал» также отражаются отрицательные курсовые разницы по взносам в уставный капитал в иностранной валюте:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

• отрицательные курсовые разницы, возникающие в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 50, 51, 08, 01, 04, 60, 62, 76.

Аналитический учет по счету 83 организуется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по источникам образования и направлениям использования средств. К этому счету могут быть открыты следующие субсчета: 83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»; 83-2 «Эмиссионный доход»; 83-3 «Курсовые разницы» и др.

## 14.6. Учет средств целевого финансирования

В бухгалтерском учете нет конкретного определения целевого финансирования. В Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета указано, что информация о движении средств, поступивших от других организаций и лиц, а также бюджетных средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, обобщается на счете 86 «Целевое финансирование».

В налоговом учете определены две группы целевых средств — целевые поступления и целевое финансирование (ст. 251 НК РФ). Различие этих понятий заключается в природе возникновения и целях дальнейшего использования средств.

**Целевое финансирование** — это поступления из бюджета, а также от других организаций (юридических лиц) и физических лиц, представленные для финансирования определенных целевых программ

(работ) (подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ). К средствам целевого финансирования относятся:

- средства бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения;
- гранты;
- инвестиции, полученные при проведении инвестиционных конкурсов (торгов), а также иностранные инвестиции;
- средства дольщиков, полученные заказчиком согласно заключенным договорам с организацией-дольщиком в порядке долевого участия в строительстве объектов;
- средства, полученные обществом взаимного страхования от организаций — членов общества;
- средства, полученные из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского гуманитарного научного фонда;
- средства, полученные организациями, в состав которых входят особо радиационно- и ядерно-опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения их безопасности;
- сборы за аэронавигационное обслуживание полетов воздушных судов;
- средства, получаемые медицинскими организациями от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц;
- страховые взносы банков в фонд страхования вкладов в соответствии с законодательством РФ.

**Целевые поступления** — это поступления, полученные из бюджета бюджетополучателями, а также средства других организаций (юридических лиц) и физических лиц, полученные некоммерческими организациями, направленные на содержание и ведение ими уставной деятельности (п. 2 ст. 251 НК РФ).

Кроме бюджетных ассигнований к целевым поступлениям также относятся средства, полученные некоммерческими организациями на содержание и ведение уставной деятельности. Их перечень является закрытым. К ним, например, относятся:

- вступительные взносы, членские взносы, целевые взносы и отчисления в публично-правовые профессиональные объединения, построенные на принципе обязательного членства;
- целевые поступления на формирование отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР;

- имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;
- суммы финансирования из бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;
- средства и иное имущество, полученные на осуществление благотворительной деятельности;
- совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов;
- пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в полном объеме направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда;
- пенсионные накопления на финансирование накопительной части трудовой пенсии;
- использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;
- отчисления адвокатских палат субъектов РФ на общие нужды Федеральной палаты адвокатов;
- средства, поступившие профсоюзным организациям на проведение социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью;
- использованные по назначению средства, полученные структурными организациями РОСТО;
- имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;
- средства, полученные профессиональными объединениями страховщиков и предназначенные для финансирования компенсационных выплат.

В отличие от средств целевого финансирования, которые должны быть использованы по назначению, определенному источником финансирования или федеральным законом, целевые поступления не имеют такой четкой направленности и используются в соответствии с уставной деятельностью.

Основным нормативным документом по учету целевых средств является ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», утвержденное приказом Минфина России от 16.10.2000 г. № 92н. Положение применяется в отношении государственной помощи, предоставляемой коммерческим организациям в форме субвенций, субсидий,



бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств), включая предоставление данной помощи в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество), и в прочих формах. Стоимость таких активов определяется организацией исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах она обычно устанавливает стоимость таких же или аналогичных активов. При этом необходимо исходить из определений форм государственной помощи.

**Субвенция** — бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы Российской Федерации или юридическому лицу на безвозмездной и безвозвратной основах на осуществление определенных целевых расходов.

**Субсидия** — бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы Российской Федерации, физическому или юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых расходов.

**Бюджетный кредит** — форма финансирования бюджетных расходов, которая предусматривает предоставление средств юридическим лицам или другому бюджету на возвратной и возмездной основах.

Принятие бюджетных средств к бухгалтерскому учету осуществляется при выполнении следующих условий (п. 5 ПБУ 13/2000):

1. Имеется уверенность, что условия предоставления этих средств организацией будут выполнены. Подтверждением могут быть заключенные организацией договоры, принятые и публично объявленные решения, технико-экономические обоснования, утвержденная проектно-сметная документация и т. п.

2. Имеется уверенность, что указанные средства будут получены. Подтверждением могут быть утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, акты приемки-передачи ресурсов и иные соответствующие документы.

В п. 7 ПБУ 13/2000 предлагаются два варианта по отражению в бухгалтерском учете поступления целевых средств.

**Вариант 1:** если бюджетные средства отражаются в бухгалтерском учете как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам (п. 5 ПБУ 13/2000), то по мере фактического полу-

чения средств соответствующие суммы уменьшают задолженность и увеличивают счета учета денежных средств, капитальных вложений и т. п. При этом в учете производятся записи:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 86 «Целевое финансирование»

— начислена задолженность по признанному в учете целевому финансированию;

Дебет 08, 41, 43, 51

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— приняты к учету поступившие средства целевого финансирования.

*Вариант 2:* если бюджетные средства признаются в бухгалтерском учете по мере фактического получения ресурсов (п. 12 ПБУ 13/2000), то с возникновением целевого финансирования увеличиваются счета учета денежных средств, капитальных вложений и т. п.:

Дебет 08, 41, 43, 51

Кредит 86 «Целевое финансирование».

**Порядок списания бюджетных средств** зависит от того, для каких целей эти средства были предоставлены:

- для финансирования капитальных расходов;
- для финансирования текущих расходов;
- для финансирования расходов, понесенных организацией в предыдущем отчетном периоде.

Списание бюджетных средств на финансирование капитальных расходов производится на счет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления» при вводе объектов внеоборотных активов в эксплуатацию. В учете при этом составляются записи:

Дебет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— приобретен объект основных средств;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— перечислено с расчетного счета в погашение задолженности перед поставщиком;

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

— введен в эксплуатацию объект основных средств;

Дебет 86 «Целевое финансирование»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

— списаны средства целевого финансирования.

Впоследствии производится списание средств с субсчета 2 «Безвозмездные поступления» на прочие доходы в течение срока полезного использования объекта в размере начисленной амортизации:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Списание бюджетных средств, предназначенных для финансирования текущих расходов, производится в периоды признания этих расходов.

В случае использования средств на приобретение материально-производственных запасов в учете производятся записи:

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— приняты к учету приобретенные материально-производственные запасы;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— перечислено с расчетного счета в погашение задолженности перед поставщиком;

Дебет 86 «Целевое финансирование»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

— списаны средства целевого финансирования;

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 10 «Материалы»

— отпущены в производство материалы;

Дебет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— включены средства целевого финансирования в текущие расходы в размере стоимости списанных в производство материалов.

Если государственная помощь получена на финансирование расходов на оплату труда и осуществление других расходов аналогичного характера, то списание средств осуществляется в момент начисления таких расходов. В учете при этом составляются следующие записи:

Дебет 20, 25, 26

Кредит 70, 69, 60 и др.

— начислены расходы;

Дебет 86 «Целевое финансирование»;

Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

— списаны средства целевого финансирования;

Дебет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— средства целевого финансирования включены в текущие доходы.

Бюджетные средства, полученные на финансирование расходов предыдущих отчетных периодов, отражаются как возникновение задолженности по бюджетному финансированию и увеличение финансового результата организации:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 86 «Целевое финансирование»

— отражена задолженность по средствам целевого финансирования;

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— получены бюджетные средства на финансирование расходов предыдущих отчетных периодов;

Дебет 86 «Целевое финансирование»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— списаны средства целевого финансирования.

Согласно ст. 78 Бюджетного кодекса РФ организация должна вернуть бюджетные средства, если она использовала их не по назначению или не использовала в срок. Порядок отражения в учете операций по возврату бюджетных средств зависит от того, когда были получены эти средства — в текущем отчетном периоде или в предыдущие годы.

Если в отчетном году возникают обстоятельства, в связи с которыми организация должна возратить ресурсы, признанные ранее в этом же году в качестве бюджетных средств, то на основании п. 13 ПБУ 13/2000 в бухгалтерском учете производятся сторнировочные записи. Порядок отражения в учете операций по возврату бюджетных средств, полученных в предыдущие годы, указан в п. 14 ПБУ 13/2000. Так, если бюджетные средства были направлены на финансирование

капитальных расходов, то организация уменьшает целевое финансирование на сумму, подлежащую возврату, и отражает свою задолженность перед бюджетом. Одновременно организация уменьшает финансовые результаты на сумму начисленной амортизации и восстанавливает несписанную сумму доходов будущих периодов. В учете составляются следующие проводки:

Дебет 86 «Целевое финансирование»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена сумма, подлежащая возврату в бюджет;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 86 «Целевое финансирование»

— восстановлено целевое финансирование на сумму начисленной амортизации по внеоборотным активам;

Дебет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

Кредит 86 «Целевое финансирование»

— восстановлена сумма ранее списанных доходов будущих периодов;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— возвращены бюджетные средства.

Если бюджетные средства были направлены на финансирование текущих расходов, то в учете организаций также следует уменьшить целевое финансирование и отразить задолженность перед бюджетом:

Дебет 86 «Целевое финансирование»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена задолженность по возврату бюджетных средств;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 86 «Целевое финансирование»

— восстановлено целевое финансирование на сумму отпущенных в производство материалов;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— возвращены бюджетные средства.

Если сумма, которую нужно вернуть, превысит остаток средств целевого финансирования, то организация должна уменьшить свои финансовые результаты и отразить задолженность перед бюджетом.

## Контрольные вопросы

1. Дайте понятие собственного капитала организации.
2. Каков порядок формирования уставного капитала предприятий и организаций различных организационно-правовых форм?
3. В каких случаях и каким образом в бухгалтерском учете отражается изменение уставного капитала в обществах с ограниченной ответственностью?
4. В каких случаях и каким образом в бухгалтерском учете отражается изменение уставного капитала в акционерных обществах?
5. Как учитывается нераспределенная прибыль организации?
6. Какие средства организации направляются на покрытие убытка отчетного года?
7. Назовите направления использования нераспределенной прибыли.
8. Какие факты хозяйственной жизни формируют добавочный капитал?
9. Назовите направления использования резервного капитала.
10. Какими записями отражаются в учете обязательства организации по полученному целевому финансированию?

# Глава 15

## БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

---

### 15.1. Назначение, элементы и качественные характеристики показателей бухгалтерской отчетности

Назначение, основные элементы и качественные характеристики показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности определены в принятой постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 г. «Концепции бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в рыночной экономике России».

Цель бухгалтерской (финансовой) отчетности состоит в полном и достоверном представлении широкому кругу пользователей информации о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Пользователь — это физическое или юридическое лицо, имеющее экономические или иные интересы в отношении хозяйствующих субъектов.

Согласно Закону «О бухгалтерском учете» пользователи делятся на внутренних и внешних. К внутренним пользователям относятся руководство организации и собственники. Внешними пользователями являются поставщики, покупатели, потенциальные инвесторы, правительство и правительственные структуры, общественные организации и общество в целом. Каждая из групп пользователей заинтересована в определенной информации о хозяйствующем субъекте:

- инвесторы и акционеры нуждаются в информации, которая позволила бы им принять решение о покупке или продаже акций, получить представление о доходности ценных бумаг, уровне дивидендных выплат, степени риска, связанного с инвестициями;
- поставщики и другие кредиторы нуждаются в информации, позволяющей определить способность организации своевременно погашать основной долг и проценты по нему в краткосрочной и долгосрочной перспективе;

- коммерческие агенты (покупатели) заинтересованы в стабильности коммерческих связей, способности своевременно и полно осуществлять расчеты;

- работники организации заинтересованы в стабильности ее финансового положения, в информации об уровне заработной платы, системе премиальных вознаграждений, других социальных льгот;

- правительство и правительственные органы нуждаются в информации об уплате налогов, объеме производства для формирования информации о внутреннем валовом продукте, национальном доходе, бюджете государства с целью рационального формирования ресурсов, инвестиционной и налоговой политики;

- общественные организации нуждаются в различной информации в зависимости от сфер их деятельности;

- общество в целом заинтересовано в информации, позволяющей судить о намерении организации продолжать свою деятельность, что дает возможность трудоустройства, пополнения местного бюджета;

- администрация организации повседневно использует информацию о деятельности организации с целью управления ею. Состав такой информации значительно шире, оперативнее, чем состав информации для внешних пользователей. В частности, данные бухгалтерской отчетности используются для анализа тенденций развития организации и выработки управленческих решений на долгосрочную перспективу.

Формирование информации для целей составления бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется в системе бухгалтерского финансового учета на основе следующих принципов и допущений:

- допущение *имущественной обособленности предприятия* (имущество организации и ее собственника должны учитываться отдельно);

- допущение *непрерывности деятельности организации* состоит в том, что на дату составления отчетности у организации нет намерения прекратить деятельность. В этом случае имущество в учете и отчетности отражается по стоимости, сложившейся в бухгалтерском учете, за исключением имущества, по которому организация обязана создавать оценочные резервы (материально-производственные запасы, финансовые вложения, дебиторская задолженность). Если организация намерена прекратить свою деятельность (часть деятельности), то в отчетности имущество должно быть отражено по текущей рыночной стоимости, а также организация должна начислить резерв



вы по обязательствам, которые возникнут в связи с прекращением деятельности;

- **последовательность применения учетной политики** состоит в том, что организация из года в год применяет одни и те же способы ведения учета по схожим хозяйственным операциям. Если организация меняет способ ведения учета, то последствия таких изменений измеряются в денежном выражении и отражаются в пояснительной записке;

- **допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности** (доходы и расходы отражаются в том отчетном периоде, в котором они имели место; если расходы связаны с получением доходов в нескольких отчетных периодах, то они распределяются между этими отчетными периодами).

Информация, содержащаяся в отчетности, должна быть полезной для пользователей. Полезность информации обеспечивается ее соответствием следующим качественным характеристикам:

- **уместность** (способность повлиять на принятие управленческих решений);

- **существенность** (показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации);

- **нейтральность** (исключение одностороннего удовлетворения интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими). Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий;

- **сопоставимость** (информация должна быть сопоставима в разные отчетные периоды). Сопоставимость обеспечивается тождеством отчетных (финансовых) периодов, постоянным составом показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, преемственностью учетной политики при отражении схожих хозяйственных операций. При изменении учетной политики последствия изменений измеряются в денежном выражении и раскрываются в пояснительной записке;

- **достоверность и полнота**. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Основными элементами бухгалтерской отчетности являются активы, обязательства, капитал, доходы и расходы.

Для целей составления бухгалтерского баланса **активами** считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате хозяйственной деятельности и которые должны принести ей выгоду в будущем.

**Будущая экономическая выгода** — это потенциальная возможность активов прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств. Считается, что активы принесут экономическую выгоду, если они будут соответствовать следующим критериям:

- актив может быть использован в процессе производства продукции, работ, услуг, а также при их продаже;
- если он может быть обменян на другой актив;
- если он может быть распределен между собственниками организации.

**Обязательством** считается существующая на отчетную дату задолженность, которая является следствием хозяйственной деятельности организации и расчеты по которой должны вести к оттоку активов, т. е. денежных средств и других материальных активов.

**Капитал** представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за весь период деятельности организации.

Для целей составления отчета о прибылях и убытках **доходом** считается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или изменение обязательств, которое приведет к увеличению капитала. Статьями доходов являются: выручка от продажи, проценты и дивиденды к получению, доходы от аренды, прочие доходы, внереализационные доходы.

**Расходами** считается снижение экономических выгод в течение отчетного периода. Статьями расходов являются: затраты на производство продукции, расходы, связанные с выбытием имущества, потери.

При определении финансового результата **прибыль** определяется как разница между доходами и расходами.

Для признания активов, обязательств, доходов и расходов в целях составления отчетности они должны соответствовать двум критериям:

- а) требованию существенности;
- б) они должны быть измерены с достаточной степенью надежности. При невозможности такого измерения они не отражаются в бухгалтерской отчетности, но об их наличии указывается в пояснительной записке.

Оценка элементов бухгалтерской финансовой отчетности производится:

1) по восстановительной стоимости, т. е. в сумме денежных средств, которая должна быть уплачена на дату составления отчетности в случае необходимости замены какого-либо объекта;

2) по текущей рыночной стоимости, т. е. в сумме денежных средств, которая может быть получена в результате продажи объекта.

## 15.2. Понятие, состав, порядок представления и публикации бухгалтерской отчетности

Состав, а также требования к содержанию и порядку представления бухгалтерской отчетности определены в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденном приказом Минфина России от 06.06.1999 г. № 43н.

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

Формы бухгалтерской отчетности утверждены приказом Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». Организации могут самостоятельно определять детализацию показателей по статьям отчетов. При этом должны соблюдаться общие требования к бухгалтерской отчетности (полнота, существенность, нейтральность и пр.). В бухгалтерскую отчетность должны включаться показатели, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Формы отчетности составляются за отчетный период или на отчетную дату.

**Отчетный период** — это период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность. При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным периодом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года. Если организация создана после 1 октября, то

первым отчетным годом является период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года.

**Отчетная дата** — дата, по состоянию на которую организация должна составлять отчетность. Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода. По периодичности представления бухгалтерская отчетность делится на годовую и промежуточную. Отчетным периодом при составлении промежуточной отчетности является первый квартал, первое полугодие, девять месяцев.

**Состав** бухгалтерской отчетности зависит от ее вида. Промежуточная отчетность всех организаций включает бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках.

В состав годовой бухгалтерской отчетности включаются следующие отчетные формы:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- отчет об изменениях капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (далее — пояснения);
- пояснительная записка;
- итоговая часть аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Организации — субъекты малого предпринимательства могут формировать бухгалтерскую отчетность по следующей упрощенной системе:

а) в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям);

б) в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Данные представляемой бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков. Организация, имеющая существенные обороты продаж, обязательств и т. п., может приводить данные в миллионах рублей без десятичных знаков. В формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок.

Если в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету показатель должен вычитаться из соответствующих показателей при исчислении промежуточных, итоговых данных или имеет отрицательное значение, то в бухгалтерской отчетности этот показатель показывается в круглых скобках (убыток, себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг), расходы и др.).

Показатели форм отчетности за отчетный период должны быть сопоставимы с соответствующими показателями предшествующих лет. Причины несопоставимости и методы корректировки раскрываются в пояснительной записке. Реальность статей бухгалтерской отчетности должна подтверждаться результатами инвентаризации активов и обязательств. Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. Если бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией или специалистом, то отчетность подписывается руководителем специальной организации либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

Все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Организации обязаны представлять промежуточную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании отчетного периода, а годовую — в течение 90 дней по окончании года. В пределах указанных сроков конкретная дата представления отчетности устанавливается учредителями организации или общим собранием акционеров. Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

Бухгалтерская отчетность может быть представлена пользователю организацией непосредственно или передана через ее представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи. Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата отправки почтового отправления с описью вложения или дата ее отправки по

телекоммуникационным каналам связи либо дата фактической передачи по принадлежности.

Согласно ПБУ 4/99 годовая бухгалтерская отчетность является открытой для пользователей: учредителей, инвесторов, банков, кредиторов, покупателей, поставщиков и других заинтересованных пользователей. Организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

В соответствии с Законом РФ «О бухгалтерском учете» акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, создающиеся за счет частных, общественных и государственных средств, обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным. Бухгалтерская отчетность публикуется вместе с итоговой частью аудиторского заключения.

Публичность бухгалтерской отчетности заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

### **15.3. Процедура составления бухгалтерской отчетности**

Показатели бухгалтерской отчетности формируются в системе бухгалтерского учета.

Цикл учетной работы за любой месяц в межотчетном периоде можно разделить на три этапа:

1) обработка первичных документов (реестров первичных документов), представляемых материально ответственными лицами, составление накопительных и группировочных ведомостей.

Первичные документы могут быть приняты к учету только в том случае, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной документации. При отсутствии по каким-либо операциям унифицированных форм организации самостоятельно разрабатывают форму первичного документа и утверждают ее в учетной политике. Формы таких документов должны содержать обязательные реквизиты, приведенные в ст. 9 Закона РФ «О бухгалтерском учете»: наименование документа, дату составления, наименование организации, содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении, наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции, их личные подписи. Неверно оформленные документы подлежат дооформлению, а утраченные — восстановлению;

2) систематизация первичных документов в учетных регистрах.

В течение месяца все факты хозяйственной жизни из первичных документов (реестров первичных документов), накопительных и группировочных ведомостей переносятся в регистры бухгалтерского учета (синтетические и аналитические). В учетных регистрах информация группируется по объектам бухгалтерского учета. В частности, при автоматизированной форме учета данные первичных документов заносятся в журнал регистрации хозяйственных операций; при журнально-ордерной — в журналы-ордера и ведомости; при мемориально-ордерной — в мемориальные ордера;

3) формирование информации об объектах бухгалтерского учета на счетах Главной книги на основании итоговых данных учетных регистров. Показатели Главной книги (обороты по дебету и кредиту счетов, остатки), а в необходимых случаях и показатели регистров аналитического учета используются для составления бухгалтерской отчетности.

Составлению бухгалтерской отчетности предшествует значительная подготовительная работа, включающая ряд последовательных действий и методологических приемов, совокупность которых представляет собой процедуру составления бухгалтерской отчетности.

Процедура составления бухгалтерской отчетности включает:

1) проверку записей на счетах бухгалтерского учета и исправление ошибок;

2) уточнение оценки отраженных в бухгалтерском учете активов и обязательств;

- 3) отражение финансового результата деятельности организации;
- 4) заполнение форм бухгалтерской отчетности.

Для **проверки полноты и правильности записей** по счетам бухгалтерского учета используются различные приемы, которые в значительной мере зависят от применяемой в организации формы бухгалтерского учета.

Обычно проверку записей на счетах бухгалтерского учета проводят по следующим направлениям:

- сравнивают обороты по каждому синтетическому счету с итогами документов, послуживших основанием для записей;
- сравнивают между собой обороты и остатки по всем синтетическим счетам (суммарно);
- сверяют обороты и остатки по каждому синтетическому счету с соответствующими показателями аналитического учета.

Для сличения оборотов и остатков по всем синтетическим счетам составляют оборотно-сальдовую ведомость по всем синтетическим счетам (табл. 15.1).

**Таблица 15.1. Форма оборотно-сальдовой ведомости**

Счет		Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
Код	Наименование	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8
01	Основные средства	400 000		20 000	30 000	390 000	
	И т.д.						
	Итого						

Учетные записи на синтетических счетах проверяются по итогам оборотно-сальдовой ведомости, в которой должны соблюдаться три пары равенства:

- сумма дебетовых сальдо по всем счетам на начало отчетного периода должна быть равна сумме кредитовых сальдо по всем счетам на начало отчетного периода (итоги граф 3 и 4);
- суммы дебетовых и кредитовых оборотов по всем счетам за отчетный период должны быть равны между собой (итоги граф 5 и 6);
- сумма дебетовых сальдо по счетам на конец отчетного периода должна быть равна сумме кредитовых сальдо по всем счетам на конец отчетного периода (итоги граф 7, 8).



Отсутствие равенства в какой-либо паре граф указывает на ошибку в записях или в подсчетах записей на счетах.

Проверка соответствия данных синтетического и аналитического учета производится путем составления оборотно-сальдовых ведомостей по всем аналитическим счетам, открытым к отдельному синтетическому счету. При этом проверяется равенство:

- суммы сальдо на начало отчетного периода по всем аналитическим счетам и сальдо на начало отчетного периода соответствующего синтетического счета (данное равенство должно выполняться и в отношении сальдо на конец отчетного периода);
- суммы оборотов (дебетовых и кредитовых) за отчетный период по всем аналитическим счетам и дебетового и кредитового оборота соответствующего синтетического счета.

Если бухгалтерский учет ведется с применением автоматизированной формы, то тождество данных синтетического и аналитического учета обеспечивается бухгалтерской программой.

Выявленные в бухгалтерском учете ошибки подлежат исправлению. Исправительные записи вносятся в бухгалтерский учет на основании бухгалтерских справок, которые должны иметь обязательные реквизиты первичного документа. Порядок исправления ошибок установлен в ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», утвержденном приказом Минфина России от 28.06.2010 г. № 63н.

*Ошибкой* признается неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации. Ошибки могут быть обусловлены:

- неправильным применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- неправильным применением учетной политики организации;
- неточностями в вычислениях;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;
- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестными действиями должностных лиц организации.

Не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или)

бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности.

Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности. Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности.

Порядок внесения исправлений зависит от сроков, в которые обнаружены ошибки, а также от их существенности:

- ошибка отчетного года, выявленная до его окончания, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, в котором выявлена ошибка;

- ошибка отчетного года, выявленная после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность). В таком же порядке исправляется существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты ее представления соответствующим пользователям (собственникам, органу государственной власти и др.). Указанный порядок также распространяется на случаи выявления существенных ошибок предшествующего отчетного года после представления бухгалтерской отчетности пользователям, но до даты ее утверждения на общем собрании акционеров (участников). После внесения исправлений пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность. При этом в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности;

- существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется:

- 1) записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в

записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

2) путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год, за исключением случаев, когда невозможно установить связь этой ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить влияние этой ошибки накопительным итогом в отношении всех предшествующих отчетных периодов.

Пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности осуществляется путем исправления показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет). Ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей, начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка;

- ошибка предшествующего отчетного года, не являющаяся существенной, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка. Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода. В таком же порядке могут исправлять существенную ошибку предшествующего отчетного года, выявленную после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, субъекты малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг.

**Уточнение оценки отраженных в бухгалтерском учете активов и обязательств** включает следующие процедуры:

1) *проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности и отражение ее результатов в бухгалтерском учете.*

Согласно ст. 12 Закона РФ «О бухгалтерском учете» для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Чем ближе дата проведения инвентаризации к отчетной дате, тем достовернее отчетность. Однако далеко не все статьи баланса могут быть проинвентаризированы на отчетную дату. В п. 27 Положения по

ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ установлено, что проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности обязательно, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. В данном случае речь идет о таких видах оборотных активов, как материалы, незавершенное производство, готовая продукция, товары и т. п.

По некоторым видам имущества разрешено проводить инвентаризацию реже: по основным средствам — один раз в три года, по библиотечным фондам — один раз в пять лет.

В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков.

Порядок проведения инвентаризации регламентируется Методическими рекомендациями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13.07.1995 г. № 49.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке.

Излишки имущества приходуются по рыночным ценам на дату проведения инвентаризации:

Дебет 01, 10, 41, 43, 50

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Выявленные недостатки первоначально учитываются на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». На этом счете недостатки отражаются в следующей оценке:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит 01 «Основные средства»

— по основным средствам в оценке по остаточной стоимости;

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит 10, 16, 20, 43, 41 и др.

— по материально-производственным запасам в оценке по фактической себестоимости.

Списание недостач с указанного счета производится в зависимости от причин возникновения недостач и порчи:

а) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относится на счета учета затрат (расходов на продажу):

Дебет 20, 25, 44

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

б) недостача имущества и его порча сверх норм естественной убыли относится на виновное лицо. При этом виновник должен возместить недостающие ценности по рыночной стоимости, но не ниже их балансовой стоимости. В бухгалтерском учете данная ситуация отражается двумя записями:

Дебет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

— на фактическую себестоимость материально-производственных запасов (остаточную стоимость основных средств);

Дебет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— на разницу между рыночной и балансовой стоимостью (т. е. фактической себестоимостью материально-производственных запасов (остаточной стоимостью основных средств));

в) если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то потери от недостачи и порчи списываются на прочие расходы:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

2) *создание оценочных резервов на дату составления отчетности.*

При составлении отчетности производится уточнение оценки некоторых объектов имущества, если стоимость этого имущества, отраженная в бухгалтерском учете, оказывается выше их реальной стоимости. Уточнение оценки производится путем создания оценочных резервов:

- резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Такой резерв создается по материалам, незавершенному производству, готовой продукции, товарам. В бухгалтерском учете начисление резерва отражается записью:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 14 «Резерв под снижение материальных ценностей»;

- резерва под обесценение финансовых вложений. Резерв создается по финансовым вложениям, по которым нельзя определить их рыночную стоимость:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»;

- резерва по сомнительным долгам. Резерв создается по результатам инвентаризации дебиторской задолженности в случае выявления сомнительных долгов:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 63 «Резервы по сомнительным долгам».

При наличии резервов ценности и обязательства в бухгалтерском балансе показываются в оценке-нетто, т. е. за вычетом соответствующего резерва.

Порядок создания резервов изложен в § 13.3;

3) *уточнение оценки финансовых вложений, по которым можно определить их текущую рыночную стоимость.*

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. При этом под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг. Если по состоянию на отчетную дату организатор торговли не рассчитывает рыночную цену, то на указанную дату за текущую рыночную стоимость данных бумаг целесообразно принимать последнюю по времени расчета их рыночную цену. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты (в составе прочих доходов или расходов).

Уточнение оценки в бухгалтерском учете отражается записями:

Дебет 58 «Финансовые вложения»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— при росте текущей рыночной стоимости;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 58 «Финансовые вложения»

— при снижении текущей рыночной стоимости;

4) *отражение на счетах учета имущества ценностей, находящихся в пути.*

Как правило, на счетах учета имущества отражается оприходование фактически поступивших от поставщиков ценностей. Однако при составлении отчетности организации должны учесть на счетах учета имущества еще не поступившие в организацию ценности, если на эти ценности в соответствии с условиями договоров перешли права владения, пользования и распоряжения. Такие ценности могут находиться в пути, т. е. они переданы по условиям договора перевозчи-

ку или находятся на складе поставщика на ответственном хранении. В бухгалтерском учете на отчетную дату такие ценности принимаются к учету на основании расчетных документов поставщиков:

Дебет 41 «Товары», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

*5) уточнение оценки имущества (работ, услуг), полученных (выполненных, оказанных) по неотфактурованным поставкам, расчетные документы по которым получены до даты представления отчетности.*

Неотфактурованными поставками считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование, платежное требование-поручение или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком).

Неотфактурованные поставки приходятся по счетам учета материальных запасов (в зависимости от назначения принимаемых материальных запасов). При этом материальные запасы приходятся и учитываются в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете по принятым в организации учетным ценам. В случаях, если организация использует в качестве учетных цен фактическую себестоимость материалов, то указанные материальные запасы приходятся по рыночным ценам.

После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их учетная цена корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком.

Если расчетные документы поступили до представления отчетности, корректировка производится на основании бухгалтерской справки в следующем порядке:

- сторнируется ранее произведенная запись по оприходованию ценностей;
- отражается оприходование ценностей на основании расчетных документов.

Если до момента получения расчетных документов по имуществу, полученному по неотфактурованным поставкам, произошло движение, то корректировке подлежат и операции по движению имущества.

Если расчетные документы по неотфактурованным поставкам поступили в следующем году после представления годовой бухгалтерской отчетности, то исправления в отчетность не вносятся. Коррек-

тировка производится в месяце получения расчетных документов в следующем отчетном году. При этом корректируется только кредиторская задолженность с отнесением разницы в оценке материальных ценностей на прочие доходы или расходы;

*б) пересчет в рубли на дату составления бухгалтерской отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.*

Если организация по состоянию на отчетную дату имеет средства в валюте на валютных счетах, в кассе, а также обязательства в валюте (дебиторскую или кредиторскую задолженность), то они подлежат переоценке по курсу соответствующих валют, установленному Банком России на дату составления отчетности. Разница в оценке валют, выявленная на счетах учета денежных средств в валюте, а также на счетах учета расчетов, составляет курсовую разницу, которая относится на прочие доходы или расходы:

Дебет 50, 51, 60, 62

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— положительная курсовая разница;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 50, 51, 60, 62

— отрицательная курсовая разница.

***Отражение финансового результата деятельности организации*** при составлении годовой бухгалтерской отчетности включает:

- закрытие субсчетов, открытых к счету 90 «Продажи» (90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «НДС», 90-4 «Акцизы»), на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»;

- закрытие субсчетов, открытых к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Прочие расходы»), на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

- начисление налога на прибыль, а также сумм причитающихся налоговых санкций;

- списание чистой прибыли (убытка) на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

***Заполнение форм бухгалтерской отчетности***

Процедура заполнения форм бухгалтерской отчетности представляет собой перенос сгруппированных по элементам отчетности данных из бухгалтерских регистров в соответствующие разделы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и других форм бухгалтерской отчетности. Основным учетным регистром, на основании



которого заполняются отчетные формы, является Главная книга. Некоторые показатели форм бухгалтерской отчетности определяются по данным аналитического учета. Например, на счете 58 «Финансовые вложения» учитываются как долгосрочные, так и краткосрочные финансовые вложения. В бухгалтерском балансе указанные финансовые вложения показываются в разных разделах на соответствующих строках. Для формирования показателей этих строк следует использовать данные аналитического учета.

Важным контрольным моментом при заполнении форм бухгалтерской отчетности является взаимоувязка показателей форм отчетности, под которой понимается сопоставление показателей, демонстрирующих оценку одних и тех же элементов финансового положения организации в разных формах бухгалтерской отчетности. Например, оценка элементов собственного капитала на начало и конец отчетного периода в третьем разделе бухгалтерского баланса должна соответствовать их оценке в первом разделе отчета об изменениях капитала и т. д.

## 15.4. Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс как форма бухгалтерской отчетности характеризует финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

Форма бухгалтерского баланса представляет собой двустороннюю таблицу, состоящую из актива и пассива. В активе представляется информация о хозяйственных средствах организации, а в пассиве — об их источниках. Данные о хозяйственных средствах и их источниках в отчетном балансе приводятся по состоянию на три даты:

- на отчетную дату того отчетного периода, за который составляется отчетность;
- на 31 декабря предыдущего года;
- на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

Показатели об отдельных активах, обязательствах в бухгалтерском балансе могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых ре-

зультатов ее деятельности. При этом в первой графе балансовой таблицы указывается ссылка на номер соответствующего пояснения.

Согласно требованиям ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» в бухгалтерском балансе активы и обязательства отражаются в зависимости от срока их обращения (погашения) как краткосрочные и долгосрочные. Краткосрочными являются активы и обязательства, если срок обращения (погашения) по ним составляет не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

По этому принципу в активе баланса хозяйственные средства организации сгруппированы в два раздела:

раздел I «Внеоборотные активы», в котором представляется информация об активах со сроком обращения более 12 месяцев;

раздел II «Оборотные активы», где отражаются данные об активах со сроком обращения менее 12 месяцев.

Исключение составляет дебиторская задолженность. Информация обо всей дебиторской задолженности организации, включая долгосрочную, представляется во втором разделе баланса.

В пассиве баланса источники средств делятся на собственные и привлеченные (заемные). Информация о собственных источниках средств организации представляется в разделе III «Капитал и резервы».

Привлеченные источники средств сгруппированы в зависимости от срока их погашения в два раздела:

раздел IV «Долгосрочные обязательства» — обязательства со сроком погашения в течение более чем 12 месяцев после отчетной даты;

раздел V «Краткосрочные обязательства» — обязательства со сроком погашения в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Каждый раздел актива и пассива баланса состоит из статей.

Показатели статей бухгалтерского баланса определяются по данным остатков по счетам Главной книги: актива — по данным дебетовых остатков активных счетов, пассива — по данным кредитовых остатков пассивных счетов. Исключением являются регулирующие счета, которые в бухгалтерском балансе не отражаются. Сальдо по указанным счетам вычитаются из сальдо соответствующих регулируемых счетов (табл. 15.2).

Счета, отражающие состояние расчетов, отражаются в бухгалтерском балансе развернуто: дебетовое сальдо представляется в активе

Таблица 15.2. Перечень основных и регулирующих к ним счетов

Наименование строки баланса	Шифр и наименование основного счета	Шифр и наименование регулирующего счета
Нематериальные активы	04 «Нематериальные активы»	05 «Амортизация нематериальных активов»
Основные средства	01 «Основные средства»	02 «Амортизация основных средств»
Доходные вложения в материальные ценности	03 «Доходные вложения в материальные ценности»	02 «Амортизация основных средств»
Финансовые вложения	58 «Финансовые вложения»	59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»
Запасы	10 «Материалы» 41 «Товары» 43 «Готовая продукция» 45 «Товары отгруженные»	14 «Резервы под снижение материальных ценностей» 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» 42 «Торговая наценка»
Дебиторская задолженность	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др. счета расчетов, на которых выявлена сомнительная дебиторская задолженность	63 «Резервы по сомнительным долгам»

баланса как дебиторская задолженность, кредитовое сальдо — в пассиве баланса в качестве кредиторской задолженности.

Если активы и обязательства показываются в балансе детализированно и данные синтетического учета не дают соответствующую информацию для их заполнения, используются регистры аналитического учета. Например, информация о финансовых вложениях организации в бухгалтерском балансе представляется в двух разделах: в составе внеоборотных активов — долгосрочные финансовые вложения, в составе оборотных активов — краткосрочные финансовые вложения. В бухгалтерском учете информация обо всех финансовых вложениях (долгосрочных и краткосрочных) формируется на синтетическом счете 58 «Финансовые вложения». Для группировки финансовых вложений по срокам обращения используются данные аналитического учета к синтетическому счету 58 «Финансовые вложения».

Итоги каждого раздела баланса определяются путем суммирования данных по статьям. Сумма итогов разделов актива баланса равна

сумме итогов разделов пассива баланса и составляет валюту бухгалтерского баланса. При составлении бухгалтерского баланса должна быть обеспечена преемственность, которая обеспечивается однородностью статей, финансовой однородностью отчетных периодов, неизменностью методов оценки имущественных статей, постоянством учетной политики.

Содержание бухгалтерского баланса определено ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», а правила оценки его статей установлены в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и в соответствующих положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ), регулирующих порядок ведения учета отдельных активов и обязательств.

В соответствии с ПБУ 4/99 *в разделе I «Внеоборотные активы»* бухгалтерского баланса представляется информация о внеоборотных активах организации по следующим статьям.

*По статье «Нематериальные активы»* представляется информация об исключительных правах организации на объекты интеллектуальной собственности (исключительные права, подтвержденные патентами на изобретение, свидетельствами на полезную модель, промышленный образец; исключительные авторские права на программы для ЭВМ, базы данных; исключительные права владельца на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и др.), деловая репутация организации. Информация о нематериальных активах в бухгалтерском учете формируется на счете 04 «Нематериальные активы». В балансе нематериальные активы отражаются по остаточной стоимости. Для определения остаточной стоимости нематериальных активов при заполнении указанной статьи из сальдо счета 04 «Нематериальные активы» вычитается сальдо счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

*По статье «Результаты исследований и разработок»* отражается информация о расходах на завершенные научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР). В бухгалтерском учете такие расходы формируются на счете 04 «Нематериальные активы», субсчет «Расходы на НИОКР».

*Строки «Нематериальные поисковые активы» и «Материальные поисковые активы»* заполняют организации, осуществляющие затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых на определенном участке недр. Учет таких затрат ведется в соответствии с ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение

природных ресурсов», утвержденным приказом Минфина России от 06.10.2011 г. № 125н. При этом поисковые затраты, относящиеся в основном к приобретению (созданию) объекта, имеющего материально-вещественную форму, признаются материальными поисковыми активами. Иные поисковые активы признаются нематериальными поисковыми активами. Материальные и нематериальные поисковые активы учитываются на отдельных субсчетах к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

*По статье «Основные средства»* представляется информация о принадлежащих организации земельных участках и объектах природопользования, зданиях, сооружениях, машинах, оборудовании и других объектах основных средств, информация о которых в бухгалтерском учете формируется на счете 01 «Основные средства». Как и нематериальные активы, основные средства в балансе отражаются по остаточной стоимости. Для определения остаточной стоимости при заполнении указанной статьи из сальдо счета 01 «Основные средства» вычитается сальдо счета 02 «Амортизация основных средств».

*По статье «Доходные вложения в материальные ценности»* отражается остаточная стоимость имущества организации, предназначенного для передачи в лизинг и аренду, а также имущества, предоставляемого по договору проката. Заполняется она по данным об остатках счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и аналитического учета по счету 02 «Амортизация основных средств», в котором амортизация по доходным вложениям в материальные ценности должна учитываться обособленно.

*По статье «Финансовые вложения»* отражается стоимость финансовых вложений со сроком обращения более 12 месяцев после отчетной даты (вклады в уставные капиталы других организаций, вклады по договору простого товарищества, предоставляемые другим организациям займы, ценные бумаги и др.). Кроме того, по данной строке отражаются выданные сотрудникам процентные займы на срок более года, отраженные по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», а также остатки по депозитным счетам, учитываемым по счету 55-3 «Специальные счета в банках». Эти вклады удовлетворяют критериям их признания финансовыми вложениями (п. 2 и 3 ПБУ 19/02), их учет может вестись на счете 58 «Финансовые вложения». Независимо от счета, на котором депозитные вклады учитываются в бухгалтерском учете, в бухгалтерском балансе они должны по-

казываться в составе внеоборотных активов или оборотных активов в зависимости от срока обращения (п. 41 ПБУ 19/02). Финансовые вложения показываются в балансе по текущей рыночной стоимости. При этом под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг. Если по состоянию на отчетную дату организатор торговли не рассчитывает рыночную цену, то на указанную дату за текущую рыночную стоимость данных бумаг целесообразно принимать последнюю по времени расчета их рыночную цену. Для заполнения статьи используются данные аналитического учета по счету 58 «Финансовые вложения». Если организация по состоянию на отчетную дату создала в установленном порядке резерв под обесценение финансовых вложений, то финансовые вложения в балансе отражаются за минусом резерва (сальдо счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»).

Следует учитывать, что выданные организацией беспроцентные займы, полученные беспроцентные векселя и аналогичные им активы финансовыми вложениями организации не являются и показываются по строке «Дебиторская задолженность» в разделе II бухгалтерского баланса.

*Статью «Отложенные налоговые активы»* заполняют только организации, применяющие ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Под отложенным налоговым активом понимается часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые активы являются следствием вычитаемых временных налоговых разниц и определяются путем умножения величины налоговой разницы на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. Указанная статья заполняется по данным об остатках счета 09 «Отложенные налоговые активы».

При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств (п. 19 ПБУ 18/02). Информацию о принятом по вопросу отражения в отчетности отложенных налоговых активов и обязательств решении необходимо сообщить заинтересованным пользователям в пояснительной записке.

Если организация суммы отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отражает свернуто, то необходимо найти разницу между остатками по счетам 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства» и в случае, когда:

- сальдо по счету 09 больше сальдо по счету 77, разница подлежит отражению в активе баланса по строке «Отложенные налоговые активы»;
- сальдо по счету 09 меньше сальдо по счету 77, разница подлежит отражению по строке «Отложенные налоговые обязательства», а по строке «Отложенные налоговые активы» ставится прочерк.

*По статье «Прочие внеоборотные активы»* показываются средства и вложения, не нашедшие отражения в рассмотренных выше строках баланса:

- вложения во внеоборотные активы организации, учитываемые на соответствующих субсчетах счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», в частности затраты организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к учету в качестве объектов нематериальных активов или основных средств;
- затраты, составляющие незавершенное строительство до окончания работ по строительству и ввода этих объектов в эксплуатацию;
- затраты, связанные с выполнением незавершенных НИОКР;
- оборудование, требующее монтажа (сальдо счета 07 «Оборудование к установке»);
- остатки по счетам 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей», если они связаны со строительством и иными вложениями во внеоборотные активы;
- ряд расходов, относящихся к будущим отчетным периодам и учитываемых на счете 97 «Расходы будущих периодов» (например, расходы на освоение природных ресурсов, разовый (паушальный) платеж за право пользования результатами интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации);
- стоимость многолетних насаждений;
- суммы перечисленных авансов и предварительной оплаты работ, услуг, связанных со строительством объектов основных средств.

**В разделе II «Оборотные активы»** бухгалтерского баланса представляется информация об оборотных активах организации по следующим статьям.

*Статья «Запасы»* является комплексной. На ней отражаются следующие виды активов:

- сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара, запасные части и др. В балансе они оцениваются по фактической себестоимости, порядок определения которой зависит от способа учета поступления материалов, установленного в учетной политике организации. Если учет затрат на приобретение материалов ведется на счете 10 «Материалы» и они оцениваются на нем по фактической себестоимости, то статья заполняется по данным остатков на счете 10 «Материалы». Если в текущем учете материалов организация использует учетные цены и для учета их поступления применяются счета 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», то указанная статья заполняется по данным остатков по счетам 10 «Материалы» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Если счет 16 имеет дебетовое сальдо, то оно прибавляется к остатку по счету 10, кредитовое сальдо счета 16 подлежит вычету из сальдо счета 10.

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» может иметь сальдо при наличии материальных ценностей, находящихся в пути (которые еще не поступили, но право собственности на них перешло к организации, подготавливающей бухгалтерскую отчетность). Если счет 15 имеет сальдо, то оно прибавляется к сальдо счета 10.

Если по каким-либо материальным ценностям по состоянию на отчетную дату в организации были созданы резервы под снижение стоимости материальных ценностей, то из остатка счета 10 вычитается остаток по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;

- затраты по незавершенному производству, незавершенным работам и услугам.

Незавершенным производством считается продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия, недоукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки. Незавершенное производство отражается в оценке, принятой организацией при формировании учетной политики. Незавершенное производство в массовом и серийном производстве в балансе может отражаться одним из четы-



рех методов: по фактической производственной себестоимости; по нормативной (плановой) производственной себестоимости; по прямым статьям расходов; по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве продукции незавершенное производство отражают по фактической производственной себестоимости. Для заполнения статьи используются данные об остатках по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Кроме того, если учетной политикой предусмотрено распределение расходов на продажу между проданной и непроданной продукцией, то по данной статье отражается сумма расходов на продажу, относящаяся к остатку не проданной на отчетную дату продукции. Распределению подлежат только расходы на транспортировку и упаковку. Базой распределения могут быть вес, объем, производственная себестоимость продукции и др. В этом случае показатель статьи увеличивается на сальдо счета 44 «Расходы на продажу». Торговые организации по указанной статье отражают сумму транспортных расходов, относящихся к остатку не проданных на отчетную дату товаров. Распределение производится пропорционально стоимости остатка товаров в суммарной стоимости проданных товаров и остатка непроданных товаров. Статья заполняется по данным остатка счета 44 «Расходы на продажу»;

- готовая продукция и товары для перепродажи. Готовая продукция — конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, предусмотренных законодательством. В зависимости от учетной политики готовая продукция может отражаться в балансе по фактической производственной себестоимости или нормативной (плановой) себестоимости. Указанные виды себестоимости могут быть полными и неполными в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов. Если общехозяйственные расходы согласно учетной политике списываются на себестоимость продаж, то формируется неполная фактическая производственная себестоимость или неполная нормативная (плановая) себестоимость. Если общехозяйственные расходы распределяются по видам производимой продукции, то формируется полная фактическая производственная себестоимость или полная нормативная (плановая) себестоимость. Для заполнения строки используется сальдо счета 43 «Готовая продукция».

Товары для перепродажи — это товары, закупленные у других юридических и физических лиц для оптовой и розничной торговли. Товары в организациях, занятых торговой деятельностью, отражаются в балансе по стоимости их приобретения. Организации розничной торговли, как правило, учитывают товары по продажным ценам. При этом разница между продажной ценой и ценой приобретения учитывается на регулирующем счете 42 «Торговая наценка». При отражении стоимости товаров в балансе сальдо этого счета вычитается из сальдо счета 41 «Товары».

Если согласно требованиям п. 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» по каким-либо товарам или готовой продукции по состоянию на отчетную дату в организации были созданы резервы под снижение стоимости материальных ценностей, то из остатка по счетам 41, 43 вычитается остаток по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;

- стоимость отгруженных покупателям продукции, товаров, сданных работ и оказанных услуг, если право собственности на них не перешло к покупателю (заказчику). Такая ситуация возникает в тех случаях, когда:

- в договоре купли-продажи установлен отличный от общего порядка момент перехода права собственности на товар и риска его случайной гибели к покупателю (например, при условии оплаты товаров, а также при экспорте и др.);
- по договору мены товары отгружены покупателю, а другая сторона договора свои обязательства еще не выполнила (переход права собственности происходит после исполнения обязательств по передаче товаров обеими сторонами);
- по договору комиссии, поручения, посредническому договору товары отгружены посреднику, но еще не проданы им.

Товары отгруженные, сданные работы и оказанные услуги отражаются в балансе по фактической (или нормативной (плановой)) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с продажей продукции (работ, услуг), возмещаемые договорной (контрактной) ценой. Статья заполняется по данным остатка по счету 45 «Товары отгруженные»;

- сумма расходов, произведенных в данном отчетном периоде, но относящаяся к следующим отчетным периодам (расходы будущих периодов). К таким расходам относятся: расходы по горно-подготовительным работам; по подготовительным работам в связи с их се-

зонным характером; по освоению новых производств, установок и агрегатов; по рекультивации земель и осуществлению иных природоохранных мероприятий; фиксированные разовые платежи за право использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (за исключением права использования наименования места происхождения товара) на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, имеющих определенный срок действия; расходы по договорам строительного подряда, понесенные в связи с предстоящими работами, и др. Статья заполняется по данным остатка по счету 97 «Расходы будущих периодов».

По статье «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» показывают остаток по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям». Образоваться он может при осуществлении экспортных операций, при длительном производственном цикле и т. д.

По статье «Дебиторская задолженность» отражается общая величина дебиторской задолженности независимо от сроков погашения задолженности. По данной статье представляется информация о дебиторской задолженности, учитываемой на счетах расчетов, включая обязательства, обеспеченные векселями, а также авансы, в том числе:

- задолженность дочерних и зависимых обществ;
- задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал;
- авансы, выданные под поставку материальных ценностей, под выполнение работ, оказание услуг;
- задолженность финансовых и налоговых органов в связи с переплатой налогов, сборов и других платежей в бюджет;
- задолженность работников организации по предоставленным им ссудам и займам, по возмещению материального ущерба;
- задолженность подотчетных лиц;
- задолженность поставщиков по недостаткам товарно-материальных ценностей, выявленных при приемке;
- задолженность в виде штрафов, пени, неустоек, возникшая вследствие признания их должником или решения суда;
- задолженность покупателей по отгруженной продукции, отгруженным товарам, выполненным работам, оказанным услугам;
- выданные организацией беспроцентные займы, полученные беспроцентные векселя и аналогичные им активы, не признаваемые финансовыми вложениями.

Данные о дебиторской задолженности за проданные товары, продукцию, выполненные работы и оказанные услуги показывают в случае их существенности обособленно от перечисленных авансов и предоплат.

Статья заполняется по данным дебетового сальдо по счетам 60 «Расчеты с поставщиками», субсчет «Авансы выданные», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Дебиторская задолженность в бухгалтерской отчетности отражается в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых организацией правильными. При этом дебиторская задолженность с бюджетом должна быть согласована с соответствующими органами. Дебиторскую задолженность в иностранных валютах отражают в отчетности в валюте, действующей на территории Российской Федерации, в суммах, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу Центрального банка России, действующему на последнее число отчетного периода.

Если по отдельным видам дебиторской задолженности по состоянию на отчетную дату создан резерв по сомнительным долгам, то в балансе дебиторская задолженность показывается за минусом резерва (сальдо счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»).

Дебиторскую задолженность, по которой истек срок исковой давности, другие долги, нереальные для взыскания, списывают по решению руководителя на счет резерва сомнительных долгов либо на прочие расходы.

*По статье «Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)»* отражается общая стоимость финансовых вложений, срок обращения (погашения) по которым составляет не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Статья заполняется по данным счета 58 «Финансовые вложения», из которых следует исключить денежные эквиваленты. Под денежными эквивалентами понимаются высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости. В частности, к ним относятся открытые в кредитных организациях депозиты до востребования, векселя Сбербанка России, используемые организация-

ми при расчетах за реализованные товары, выполненные работы, оказанные услуги, со сроком погашения до трех месяцев.

По аналогии с долгосрочными финансовыми вложениями в составе краткосрочных может быть не только остаток по счету 58, но сальдо счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» в том случае, если организация отражает на этом счете выданные сотрудникам процентные займы на срок не более 12 месяцев после отчетной даты, а также счет 55-3 «Депозитные счета» при наличии средств на депозитах краткосрочного характера.

В отчетности финансовые вложения оцениваются по текущей рыночной стоимости. Если организация по состоянию на отчетную дату создала в установленном порядке резерв под обесценение финансовых вложений, то финансовые вложения в балансе отражаются за минусом резерва (сальдо счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»).

*По статье «Денежные средства и денежные эквиваленты»* общей суммой показываются имеющиеся у организации по состоянию на отчетную дату денежные средства в кассе, на расчетных, валютных, прочих счетах в банке, а также денежные средства, внесенные в кассы кредитных организаций или почтовых отделений, но еще не зачисленные на расчетные счета (переводы в пути). Статья заполняется по данным остатков денежных средств на счетах 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути». При этом имеющиеся в организации средства в валюте оцениваются по курсу Банка России, установленному на отчетную дату. Кроме того, в данную статью включается стоимость денежных эквивалентов, учтенных на счете 58 «Финансовые вложения».

По статье «*Прочие оборотные активы*» показываются суммы, не отраженные в других строках второго раздела актива баланса (суммы потерь от недостач и порчи имущества, отраженные на счете 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»; суммы НДС, начисленные «по отгрузке», когда момент реализации не наступил (отражаются на отдельном субсчете к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в качестве отложенного налога) и др.).

*В разделе III «Капитал и резервы»* бухгалтерского баланса представляется информация об элементах собственного капитала организации по следующим статьям.

*По статье «Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)»* отражается величина уставного (складоч-

ного) капитала, зарегистрированная в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) организации. В зависимости от организационно-правовой формы субъектов предпринимательства различают: уставный капитал — в акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью; складочный капитал — в хозяйственных товариществах; паевой капитал — в производственных кооперативах; уставный фонд — в государственных и муниципальных предприятиях. Статья заполняется по данным остатка по счету 80 «Уставный капитал».

*По статье «Собственные акции, выкупленные у акционеров»* отражается стоимость собственных акций, выкупленных у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования и учтенных на балансе организации по состоянию на отчетную дату. Они оцениваются в сумме фактически произведенных затрат на их приобретение. Статья заполняется на основании дебетового сальдо счета 81 «Собственные акции (доли)». Сумма, отражаемая по этой статье, вычитается из итога статей третьего раздела баланса и поэтому показывается в балансе в круглых скобках.

*По статье «Переоценка внеоборотных активов»* представляется информация о результатах переоценки основных средств и нематериальных активов. Статья заполняется по данным аналитического учета по счету 83 «Добавочный капитал».

*По статье «Добавочный капитал (без переоценки)»* отражаются эмиссионный доход, курсовые разницы в случае погашения задолженности по вкладам в уставный капитал, выраженной в иностранной валюте, а также разницы, возникшие в результате пересчета в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации. Статья заполняется по данным аналитического учета по счету 83 «Добавочный капитал».

*По статье «Резервный капитал»* показывается сумма резерва, образованного за счет чистой прибыли организации. Статья заполняется по данным остатка по счету 82 «Резервный капитал».

*По статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»* отражается общая сумма нераспределенной прибыли или непокрытого убытка, полученная за весь период функционирования организации. В годовом бухгалтерском балансе данные по этой статье показываются с учетом рассмотрения общим собранием акционеров (участников) итогов деятельности организации за отчетный год, принятых реше-

ний о покрытии убытков, выплате дивидендов и пр. Статья заполняется по данным кредитового или дебетового сальдо счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумма убытка отражается в балансе в круглых скобках и подлежит вычету при подсчете итога третьего раздела.

**В разделе IV «Долгосрочные обязательства»** представляется информация об обязательствах организации со сроком погашения в течение более чем 12 месяцев после отчетной даты.

**По статье «Заемные средства»** отражаются не погашенные по состоянию на отчетную дату суммы кредитов и займов с учетом начисленных процентов, подлежащие погашению в соответствии с заключенными договорами более чем через 12 месяцев после отчетной даты. Статья заполняется по данным остатка по счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

**Статью «Отложенные налоговые обязательства»** заполняют организации, применяющие ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Отложенное налоговое обязательство — часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые обязательства являются следствием налогооблагаемых временных налоговых разниц и определяются путем умножения величины налоговой разницы на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. Указанная статья заполняется по данным об остатках счета 77 «Отложенные налоговые обязательства».

**По статье «Оценочные обязательства»** представляется информация об оценочных обязательствах организации, исполнение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты. Правила их признания и оценки определены в ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», утвержденном приказом Минфина России от 13.12.2010 г. № 167н. Оценочным является обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения. Сформировать оценочное обязательство организация может в отношении расходов, которые являются следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности и ожидаются в будущем: на предстоящую оплату отпусков работникам; выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; выплату вознаграждений по итогам работы за год; на гарантийный ремонт и гарантийное об-

служивание; на предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий; на предстоящую реструктуризацию деятельности организации и др. Статья заполняется по данным аналитического учета по счету 96 «Резервы предстоящих расходов».

*По статье «Прочие обязательства»* приводятся данные, не нашедшие отражения по вышеприведенным строкам. Например, суммы кредиторской задолженности, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты (кредитовое сальдо по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

*В разделе V «Краткосрочные обязательства»* представляется информация об обязательствах организации со сроком погашения в течение 12 месяцев после отчетной даты.

*По статье «Заемные средства»* отражаются не погашенные по состоянию на отчетную дату суммы кредитов и займов с учетом начисленных процентов, подлежащие погашению в соответствии с заключенными договорами в течение 12 месяцев после отчетной даты. Статья заполняется по данным остатка по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

*По статье «Кредиторская задолженность»* отражается общая сумма кредиторской задолженности, подлежащая погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты. По данной статье представляется информация о кредиторской задолженности, учитываемой на счетах расчетов, том числе:

- сумма задолженности поставщикам и подрядчикам за поступившие материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги, а также задолженность поставщикам по неотфактурованным поставкам;
- суммы начисленной, но не выплаченной по состоянию на отчетную дату оплаты труда;
- сумма задолженности по отчислениям на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование работников организации, а также сумма задолженности по страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- задолженность организации по всем видам платежей в бюджет, включая исчисленные в соответствии с налоговым законодательством



налоги и сборы, а также санкции за нарушение налогового законодательства;

- задолженность по обязательному и добровольному страхованию имущества и работников организации;
- задолженность головной организации дочерним (зависимым) обществам;
- полученные от контрагентов авансы в соответствии с заключенными договорами;
- задолженность подотчетным лицам;
- задолженность организации по причитающимся к выплате дивидендам, процентам по акциям, облигациям, займам.

Статья заполняется по данным кредитового сальдо по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 75 «Расчеты с учредителями».

Отражаемые в отчетности суммы по расчетам с финансовыми, налоговыми органами, учреждениями банков должны быть согласованы с ними и тождественны. Оставление на балансе неотрегулированных сумм по этим расчетам не допускается. Расчеты с иными кредиторами каждая сторона отражает в своей отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. При разногласиях заинтересованная сторона обязана в установленные сроки передать необходимые материалы на рассмотрение органам, уполномоченным разрешать соответствующие споры. Кредиторская задолженность в иностранных валютах отражают в отчетности в валюте, действующей на территории Российской Федерации, в суммах, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу Центрального банка России, действующему на последнее число отчетного периода. Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, списывают на финансовые результаты хозяйственной деятельности организации в качестве прочих доходов.

*По статье «Доходы будущих периодов»* представляется информация:

- об остатках средств целевого бюджетного финансирования, а также средств целевого финансирования в виде грантов, технической помощи (содействия) и т. п.;

- разница между общей суммой лизинговых платежей согласно договору лизинга и стоимостью передаваемого лизингополучателю лизингового имущества, если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя;

- текущая рыночная стоимость основных средств и иного имущества, полученных по договору дарения (безвозмездно).

Статья заполняется на основании кредитового остатка по счету 98 «Доходы будущих периодов».

*По статье «Оценочные обязательства»* представляется информация об оценочных обязательствах организации, исполнение которых ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты. Статья заполняется на основании аналитического учета по счету 96 «Резервы предстоящих расходов».

*По статье «Прочие обязательства»* представляется информация о краткосрочных обязательствах, не нашедших отражения в других строках пятого раздела баланса (например, суммы НДС, принятые покупателем к вычету при получении аванса и подлежащие впоследствии восстановлению к уплате в бюджет при фактическом получении товаров, работ, услуг).

## 15.5. Отчет о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период и является важным источником анализа доходов и расходов организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. В нем приводятся показатели, формирующие чистую прибыль и совокупный финансовый результат за отчетный период и за аналогичный период предыдущего года.

В отчете о прибылях и убытках доходы и расходы организации отражаются с подразделением на доходы и расходы по обычным видам деятельности, прочие доходы и расходы. Их состав и порядок признания определяется Положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденными приказами Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н и № 33н соответственно. Показатели об отдельных доходах и расходах могут приводиться в отчете общей суммой с раскрытием в пояснениях к отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей

в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. При этом в первой графе отчетной формы приводятся ссылки на соответствующие номера пояснений, раскрывающих содержание статей отчета о прибылях и убытках. Все показатели, уменьшающие чистую прибыль и совокупный финансовый результат (расходы, убытки), в отчете показываются в круглых скобках.

Доходы и расходы по обычным видам деятельности формируются в бухгалтерском учете на счете 90 «Продажи» в разрезе субсчетов.

*Обычными видами деятельности* являются производство и продажа продукции, товаров, выполнение работ, оказание услуг и иные операции, составляющие предмет деятельности организации. Доходы от обычных видов деятельности составляют выручку. Величина выручки определяется в соответствии с п. 6 ПБУ 9/99.

В отчете о прибылях и убытках выручка отражается в нетто-оценке, т. е. за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей. Как правило, ее величина определяется по данным бухгалтерского учета как разница между сальдо счета 90-1 «Выручка» и 90-3 «НДС».

Информация о расходах по обычным видам деятельности отчетного периода формируется в бухгалтерском учете на счете 90-2 «Себестоимость продаж».

*Состав показателей отчета о расходах организаций, производящих продукцию, выполняющих работы, оказывающих услуги*, зависит от варианта учета готовой продукции (работ, услуг). Если их учет ведется по сокращенной производственной себестоимости, то в отчете о прибылях и убытках по строке «Себестоимость продаж» показывается сумма затрат на производство проданной продукции (работ, услуг) без включения общехозяйственных расходов, которая в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 90-2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции с кредитом счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 43 «Готовая продукция». В этом случае общехозяйственные расходы организации указываются по строке «Управленческие расходы». Величина этого показателя определяется на основании данных бухгалтерского учета, отражаемых записью:

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы».

Если в организациях учет готовой продукции (работ, услуг) ведется по полной производственной себестоимости, то показатель по строке «Управленческие расходы» в таких организациях отсутствует. Все затраты указанных организаций, составляющие полную производственную себестоимость проданной продукции, отражаются по строке «Себестоимость продаж».

Разница между выручкой и себестоимостью продаж составляет показатель строки «Валовая прибыль (убыток)».

Расходы, связанные с продажей продукции, работ, услуг (расходы на рекламу, упаковку, транспортировку и др.) и отражаемые в бухгалтерском учете по дебету счета 90-2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции с кредитом счета 44 «Расходы на продажу», в отчете о прибылях и убытках указываются по строке «Коммерческие расходы».

*Торговые организации* в отчете о прибылях и убытках представляют следующую информацию о произведенных затратах:

- по строке «Себестоимость продаж» отражают фактические затраты на приобретение проданных товаров. В бухгалтерском учете на сумму указанных затрат составляется запись:

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 41 «Товары»;

- по строке «Коммерческие расходы» указывают данные обо всех расходах организации, произведенных в связи с приобретением, хранением и продажей товаров, отраженных в учете по дебету счета 90-2 «Себестоимость продаж» и кредиту счета 44 «Расходы на продажу».

Коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных товаров (работ, услуг) полностью в отчетном периоде их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности или распределяться между отчетными периодами. Избранный способ признания указанных расходов утверждается в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Разница между валовой прибылью (убытком) и коммерческими и управленческими расходами составляет показатель строки «Прибыль (убыток) от продаж».

Все остальные доходы и расходы являются прочими. Информация о них формируется на основании данных аналитического учета по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

При представлении в отчете о прибылях и убытках информации о прочих доходах и расходах из состава прочих доходов обособленному раскрытию подлежат доходы в виде процентов по облигациям, депо-

зита, государственным ценным бумагам, процентов за предоставление в пользование денежных средств другим организациям, процентов за использование кредитной организацией денежных средств организации, находящихся на расчетном счете. Указанные доходы отражаются по строке «Проценты к получению». Соответственно, расходы в виде процентов, причитающихся к уплате по облигациям, акциям, за пользование займами других организаций и кредитами банков отражаются по строке «Проценты к уплате».

Из прочих доходов также отдельно выделяются дивиденды по акциям и доходы от участия в уставных капиталах, которые отражаются по строке «Доходы от участия в других организациях». Все остальные доходы и расходы, относящиеся в соответствии с ПБУ 9/99 и 10/99 к прочим, отражаются по строкам «Прочие доходы» и «Прочие расходы» соответственно. При этом следует учитывать, что доходы и расходы по операциям выбытия имущества отражаются в отчете о прибылях и убытках развернуто:

- доходы от продажи (без НДС) — по строке «Прочие доходы»;
- по строке «Прочие расходы» отражаются остаточная стоимость выбывшего амортизируемого имущества (основных средств и нематериальных активов), фактическая себестоимость выбывших материально-производственных запасов, а также расходы, связанные с их выбытием.

Прибыль (убыток) от продаж, увеличенная (уменьшенная) на сумму прочих доходов и расходов, составляет показатель строки «Прибыль (убыток) до налогообложения».

Величина строки «Текущий налог на прибыль» определяется исходя из условного расхода по налогу на прибыль, увеличенного на постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы и уменьшенного на отложенные налоговые обязательства. Величина условного расхода (дохода) по налогу на прибыль рассчитывается путем применения ставки налога на прибыль к прибыли (убытку) до налогообложения. Порядок признания и определения указанных показателей установлен в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденном приказом Минфина России от 19.11.2002 г. № 114н.

По строке «В т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)» отражается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Его величина определяется исходя из суммы постоянных налоговых разниц, воз-

никших в отчетном периоде, и ставки налога на прибыль, действующей на отчетную дату, и отражается в бухгалтерском учете записью:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль».

Величина строки «Изменение отложенных налоговых обязательств» определяется по данным счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» как разница между его кредитовым и дебетовым оборотами.

Показатель строки «Изменение отложенных налоговых активов» рассчитывается как разница между дебетовым и кредитовым оборотами счета 09 «Отложенные налоговые активы».

По строке «Прочее» отражается информация об иных суммах, не учтенных в предшествующих строках отчета. Так, по этой строке отражают суммы налогов, уплаченных в рамках специальных налоговых режимов (ЕНВД и др.), суммы штрафных санкций за нарушения налогового законодательства, а также суммы списанных на счет 99 «Прибыли и убытки» отложенных налоговых активов и обязательств в случае выбытия активов, по которым они были начислены.

Показатель строки «Чистая прибыль (убыток)» определяется путем увеличения прибыли (убытка) до налогообложения на сумму изменений отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств и уменьшения на сумму текущего налога на прибыль. Показатель этой строки равен сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки» на конец отчетного периода.

В справочном разделе отчета о прибылях и убытках представляются результаты переоценки внеоборотных активов, не включаемые в чистую прибыль (убыток) периода. Речь идет о случаях, когда переоценка нематериальных активов и основных средств повлияла на добавочный капитал.

По строке «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» отражаются результаты изменения учетной политики, отнесенные на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк «Чистая прибыль (убыток)», «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода».

Акционерные общества, кроме того, показывают в отчете сведения о прибыли, приходящейся на одну акцию, в виде базовой и раз-

водненной прибыли (убытка) на акцию. Порядок расчета указанных показателей определен Методическими указаниями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными приказом Минфина России от 21.03.2000 г. № 29н.

*Базовая прибыль (убыток) на акцию* определяется как отношение базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.

Базовая прибыль (убыток) отчетного периода определяется путем уменьшения чистой прибыли (убытка) отчетного периода на сумму дивидендов по привилегированным акциям, начисленным их владельцам за отчетный период.

Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода, исчисляется путем суммирования количества обыкновенных акций, находящихся в обращении на первое число каждого календарного месяца отчетного периода, и деления полученной суммы на число календарных месяцев в отчетном периоде.

Разводненная прибыль (убыток) на акцию отражает максимально возможную степень уменьшения прибыли (увеличения убытка), приходящейся на одну обыкновенную акцию акционерного общества, при условии, что все конвертируемые ценные бумаги акционерного общества будут обращены в обыкновенные акции, а также при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитентов по цене ниже рыночной стоимости.

*Разводненная прибыль (убыток) на акцию* определяется как отношение базовой прибыли (убытка), скорректированной на величину ее возможного прироста, к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении, скорректированному на величину возможного прироста их количества в результате конвертации ценных бумаг в обыкновенные акции и исполнения договоров купли-продажи акций по ценам ниже их рыночной стоимости. При этом величина базовой прибыли (убытка) отчетного периода корректируется на суммы всех расходов (доходов), относящихся к конвертируемым ценным бумагам.

В состав расходов включаются дивиденды, причитающиеся по привилегированным акциям, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции; проценты, выплачиваемые по конвертируемым облигациям; суммы списания разницы между ценой размеще-

ния конвертируемых ценных бумаг и номинальной стоимостью, если они были размещены по цене ниже номинальной стоимости; другие аналогичные расходы. В состав доходов включаются суммы списания разницы между ценой размещения конвертируемых ценных бумаг и номинальной стоимостью, если они были размещены по цене выше номинальной стоимости, налоговая экономия, другие аналогичные доходы.

## 15.6. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрывают сведения, относящиеся к учетной политике организации, а также обеспечивают пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении. Пояснения позволяют охарактеризовать и детализировать статьи бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, дать качественную характеристику активов и условий погашения обязательств, выделить главные сферы и направления развития бизнеса, повышают аналитическую ценность бухгалтерской отчетности.

Перечень дополнительных данных, которые должны раскрываться в пояснениях, приведен в п. 27 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного приказом Минфина России от 06.07.1999 г. № 43н.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках представляются в виде пояснительной записки и в виде отдельных отчетных форм: отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

**Отчет об изменениях капитала** детализирует третий раздел бухгалтерского баланса и состоит из трех разделов.

**Раздел 1 «Движение капитала»** представляет для пользователей информацию об изменениях, произошедших в собственном капитале организации за отчетный год в сравнении с предыдущим годом в раз-



резе элементов собственного капитала: уставный капитал, собственные акции, выкупленные у акционеров, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

В разделе величина собственного капитала отражается по состоянию на три отчетные даты:

- на 31 декабря года, предшествующего предыдущему;
- на 31 декабря предыдущего года;
- на 31 декабря отчетного года.

Информация раздела представлена в форме таблицы, где по вертикали указаны показатели, влияющие на величину собственного капитала, а по горизонтали — элементы собственного капитала. Показатели, влияющие на величину собственного капитала в разрезе его элементов, разделены на две группы: увеличение капитала и уменьшение капитала (табл. 15.3).

**Таблица 15.3. Показатели, влияющие на величину собственного капитала (по его элементам)**

Увеличение капитала, всего	Уменьшение капитала, всего
В том числе:	В том числе:
Чистая прибыль	Убыток
Переоценка имущества	Переоценка имущества
Доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	Расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала
Дополнительный выпуск акций	Уменьшение количества акций
Увеличение номинальной стоимости акций	Уменьшение номинальной стоимости акций
Реорганизация юридического лица	Реорганизация юридического лица
	Дивиденды

В частности, в составе информации, приводящей к увеличению уставного капитала, приводятся данные о дополнительном выпуске акций, увеличении их номинальной стоимости, реорганизации юридического лица. А в составе информации, приводящей к его уменьшению, — данные об уменьшении номинальной стоимости акций, уменьшении их количества и последствиях реорганизации юридического лица.

*Раздел II «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок»* содержит информацию о влиянии корректиро-

вок на величину собственного капитала в целом (в том числе по его элементам), возникших вследствие изменений учетной политики организации и исправлений ошибок.

Порядок отражения в бухгалтерской отчетности изменений учетной политики определен в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденном приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н. Последствия изменения учетной политики, оказывающие существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно, если их с достаточной надежностью можно оценить. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Если последствия изменений учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, надежно оценить невозможно, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа (перспективное отражение). Субъекты малого предпринимательства в любом случае могут применять перспективное отражение последствий изменения учетной политики.

Корректировка капитала в связи с выявленными в отчетном периоде существенными ошибками в учете и отчетности прошлых лет осуществляется по правилам ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», утвержденного приказом Минфина России от 28.06.2010 г. № 63н. Корректировка производится только в отношении существенных ошибок предыдущего отчетного года, выявленных после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год. При этом в текущем отчетном периоде в бухгалтерском учете составляются исправительные записи с использованием счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если организация в отчетном периоде исправляла существенные ошибки прошлого года, бухгалтерская отчетность за который утверждена, то показатель нераспределенной прибыли (непокрытого убыт-

ка) на 31 декабря предыдущего года пересчитывается, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет). Ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка.

Во втором разделе отчета об изменениях капитала информация о корректировках капитала приводится в табличной форме. Сначала указывается величина собственного капитала до корректировки, затем отражается величина корректировок в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок, затем рассчитывается величина капитала после корректировок. Аналогичные данные приводятся в отношении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и других элементов капитала, по которым осуществляется корректировка. Указанная информация приводится по состоянию на 31 декабря года, предшествующего предыдущему, на 31 декабря предыдущего года, а также изменения капитала за предыдущий год, в том числе за счет чистой прибыли (убытка) и за счет иных факторов.

Методика расчета чистых активов утверждена приказом Минфина России и ФКЦБ РФ от 29.01.2003 г. № 10н, № 03-6/пз «Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерного общества».

Под стоимостью чистых активов понимается величина, определенная путем вычитания из суммы активов организации, принимаемых к расчету, суммы ее пассивов, принимаемых к расчету. Расчет чистых активов производится в табл. 15.4.

**Отчет о движении денежных средств** характеризует изменения в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Он дополняет бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках информацией о способности организации привлекать и использовать денежные средства. Требования к содержанию отчета установлены в ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств», утвержденном приказом Минфина России от 02.02.2011 г. № 11н.

В отчете отражаются платежи организации и поступления в организацию денежных средств и денежных эквивалентов (далее — денежные потоки организации), а также остатки денежных средств и денежных эквивалентов на начало и конец отчетного периода.

Таблица 15.4. Расчет оценки стоимости чистых активов организации

№ п/п	Наименование показателя	Код строки баланса	На начало года	На конец года
1	2	3	4	5
	<b>Активы</b>			
1	Нематериальные активы			
2	Основные средства			
3	Незавершенное строительство			
4	Доходные вложения в материальные ценности			
5	Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения (1)			
6	Прочие внеоборотные активы (2)			
7	Запасы			
8	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
9	Дебиторская задолженность (3)			
10	Денежные средства			
11	Прочие оборотные активы			
12	Итого активы, принимаемые к расчету (сумма пунктов 1—11)			
	<b>Пассивы</b>			
13	Долгосрочные обязательства по займам и кредитам			
14	Прочие долгосрочные обязательства (4), (5)			
15	Краткосрочные обязательства по займам и кредитам			
16	Кредиторская задолженность			
17	Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов			
18	Резервы предстоящих расходов			

Окончание табл. 15.4

№ п/п	Наименование показателя	Код строки баланса	На начало года	На конец года
1	2	3	4	5
19	Прочие краткосрочные обязательства (5)			
20	Итого пассивы, принимаемые к расчету (сумма данных пунктов 13—19)			
21	Стоимость чистых активов (итого активы, принимаемые к расчету (стр. 12), минус итог пассивы, принимаемые к расчету (стр. 20))			

1. За исключением фактических затрат по выкупу собственных акций у акционеров.

2. Включая величину отложенных налоговых активов.

3. За исключением задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал.

4. Включая величину отложенных налоговых обязательств.

5. В данных о величине прочих долгосрочных и краткосрочных обязательств приводятся суммы созданных в установленном порядке резервов в связи с условными обязательствами и с прекращением деятельности.

К денежным эквивалентам относятся финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости. К денежным эквивалентам могут быть отнесены, например, открытые в кредитных организациях депозиты до востребования.

Не являются денежными потоками организации:

а) платежи денежных средств, связанные с инвестированием их в денежные эквиваленты;

б) поступления денежных средств от погашения денежных эквивалентов (за исключением начисленных процентов);

в) валютно-обменные операции (за исключением потерь или выгод от операции);

г) обмен одних денежных эквивалентов на другие денежные эквиваленты (за исключением потерь или выгод от операции);

д) иные аналогичные платежи организации и поступления в организацию, изменяющие состав денежных средств или денежных эквивалентов, но не изменяющие их общую сумму, в том числе получение

наличных со счета в банке, перечисление денежных средств с одного счета организации на другой счет этой же организации.

В отчете о движении денежных средств денежные потоки подразделяются на денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций. Данные о них отражаются за отчетный период и за аналогичный период прошлого года.

Денежные потоки организации классифицируются в зависимости от характера операций, с которыми они связаны, а также от того, каким образом информация о них используется для принятия решений пользователями бухгалтерской отчетности организации.

*Денежные потоки от текущих операций* — это денежные потоки организации от операций, связанных с осуществлением обычной деятельности организации, приносящей выручку. Денежные потоки от текущих операций, как правило, связаны с формированием прибыли (убытка) организации от продаж.

Информация о денежных потоках от текущих операций показывает пользователям бухгалтерской отчетности организации уровень обеспеченности организации денежными средствами, достаточными для погашения кредитов, поддержания деятельности организации на уровне существующих объемов производства, выплаты дивидендов и новых инвестиций без привлечения внешних источников финансирования. Информация о составе денежных потоков от текущих операций в предыдущих периодах в сочетании с другой информацией, представляемой в бухгалтерской отчетности организации, обеспечивает основу для прогнозирования будущих денежных потоков от текущих операций.

Примерами денежных потоков от текущих операций являются:

- а) поступления от продажи покупателям (заказчикам) продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- б) поступления арендных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей;
- в) платежи поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги;
- г) оплата труда работников организации, а также платежи в их пользу третьим лицам;
- д) платежи налога на прибыль организаций (за исключением случаев, когда налог на прибыль организаций непосредственно связан с денежными потоками от инвестиционных или финансовых операций);

е) уплата процентов по долговым обязательствам, за исключением процентов, включаемых в стоимость инвестиционных активов;

ж) поступление процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков);

з) денежные потоки по финансовым вложениям, приобретаемым с целью их перепродажи в краткосрочной перспективе (как правило, в течение трех месяцев).

*Денежные потоки от инвестиционных операций* — это денежные потоки организации от операций, связанных с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации.

Информация о денежных потоках от инвестиционных операций показывает пользователям бухгалтерской отчетности организации уровень затрат организации, осуществленных для приобретения или создания внеоборотных активов, обеспечивающих денежные поступления в будущем.

Примерами денежных потоков от инвестиционных операций являются:

а) платежи поставщикам (подрядчикам) и работникам организации в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов, в том числе затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

б) уплата процентов по долговым обязательствам, включаемым в стоимость инвестиционных активов;

в) поступления от продажи внеоборотных активов;

г) платежи в связи с приобретением акций (долей участия) в других организациях, за исключением финансовых вложений, приобретаемых с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;

д) поступления от продажи акций (долей участия) в других организациях, за исключением финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;

е) предоставление займов другим лицам;

ж) возврат займов, предоставленных другим лицам;

з) платежи в связи с приобретением долговых ценных бумаг, за исключением финансовых вложений, приобретаемых с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;

и) поступления от продажи долговых ценных бумаг, за исключением финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;

к) дивиденды и аналогичные поступления от долевого участия в других организациях;

л) поступления процентов по долговым финансовым вложениям, за исключением приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе.

*Денежные потоки от финансовых операций* — это денежные потоки организации от операций, связанных с привлечением организацией финансирования на долговой или долевого основе, приводящих к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации.

Информация о денежных потоках от финансовых операций обеспечивает основу для прогнозирования требований кредиторов и акционеров (участников) в отношении будущих денежных потоков организации, а также будущих потребностей организации в привлечении долгового и долевого финансирования.

Примерами денежных потоков от финансовых операций организации являются:

а) денежные вклады собственников (участников), поступления от выпуска акций, увеличения долей участия;

б) платежи собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников;

в) уплата дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников);

г) поступления от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг;

д) платежи в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг;

е) получение кредитов и займов от других лиц;

ж) возврат кредитов и займов, полученных от других лиц.

В бухгалтерском учете информация для составления отчета о движении денежных средств формируется на счетах: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 58 «Финансовые вложения» (в части денежных эквивалентов).

В отчете по каждому виду денежных потоков данные приводятся в следующем порядке:

- поступления — всего, в том числе по видам поступлений;
- платежи — всего, в том числе по видам платежей;
- сальдо денежных потоков (определяется как разница между поступлениями и платежами).



Путем суммирования сальдо по видам денежных потоков рассчитывается сальдо денежных потоков за отчетный период. Кроме того, в отчете приводится остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода и на конец отчетного периода.

При составлении отчета следует иметь в виду, что платежи и поступления от одной операции могут относиться к разным видам денежных потоков. Например, при погашении задолженности по кредитам и займам сумма платежа в части основного долга относится к денежному потоку от финансовых операций, а уплата процентов является денежным потоком от текущих операций.

Обычно в отчете поступления денежных средств отражаются отдельно от выплат. Однако существуют исключения, когда денежные потоки отражаются свернуто.

Во-первых, когда денежные потоки характеризуют деятельность не столько организации, сколько ее контрагентов, или когда поступления от одних лиц обуславливают выплаты другим лицам:

а) денежные потоки комиссионера или агента в связи с осуществлением ими комиссионных или агентских услуг (за исключением платы за сами услуги);

б) косвенные налоги (НДС и акцизы) в составе поступлений от покупателей и заказчиков, платежей поставщикам и подрядчикам и платежей в бюджетную систему Российской Федерации или возмещение из нее. Отражать «свернутые» данные следует как денежные потоки от текущих операций. Причем соответствующую сумму нужно приводить по строкам «Прочие платежи» или «Прочие поступления», за исключением случаев, когда обособленное раскрытие требуется ввиду существенности суммы;

в) поступления от контрагента в счет возмещения коммунальных платежей и осуществление этих платежей в арендных и иных аналогичных отношениях;

г) оплата транспортировки грузов с получением эквивалентной компенсации от контрагента.

Во-вторых, денежные потоки отражаются свернуто, если они отличаются быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками возврата:

а) взаимно обусловленные платежи и поступления по расчетам с использованием банковских карт;

б) покупка и перепродажа финансовых вложений;

в) осуществление краткосрочных (как правило, до трех месяцев) финансовых вложений за счет заемных средств.

Показатели отчета о движении денежных средств организации отражаются в валюте Российской Федерации — рублях. Величина денежных потоков в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату осуществления или поступления платежа. Если за короткий промежуток времени (не более месяца) фирма совершала множество однородных валютных операций и за этот период официальный курс иностранной валюты к рублю изменялся незначительно, то можно не пересчитывать в рубли каждый поток по отдельности, а взять средний курс за этот период.

Также если организация после поступления валюты сразу меняет ее на рубли, то денежный поток следует отражать по курсу, действующему на дату обмена валюты. Промежуточного пересчета делать не нужно. Данное правило действует и в обратном случае: если фирма меняет рубли на валюту и сразу перечисляет ее в пользу сторонних лиц.

Остатки денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте на начало и конец отчетного периода пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на отчетную дату.

Разница, возникающая в связи с пересчетом денежных потоков организации и остатков денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте по курсам на разные даты, отражается в отчете о движении денежных средств отдельно от текущих, инвестиционных и финансовых денежных потоков организации как влияние изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю.

**Иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках** (далее — пояснения) организации могут оформлять в табличной и (или) текстовой форме. Содержание пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно. Примеры таких пояснений приведены в приложении № 3 к приказу Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности». Рекомендуемые пояснения к статьям бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках представлены в табл. 15.5.

Помимо отчетных форм и пояснений к ним в составе годовой бухгалтерской отчетности представляется **пояснительная записка**.

Основным назначением пояснительной записки является дополнение содержания форм бухгалтерской отчетности для получения бо-

**Таблица 15.5. Рекомендуемые приказом Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности» пояснения к статьям бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках**

Статьи бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках	Рекомендуемые пояснения
<b>Бухгалтерский баланс</b>	
Нематериальные активы	1.1. Наличие и движение нематериальных активов
	1.2. Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией
	1.3. Нематериальные активы с полностью погашенной стоимостью
Результаты исследований и разработок	1.4. Наличие и движение результатов НИОКР
Основные средства Доходные вложения в материальные ценности	2.1. Наличие и движение основных средств
	2.3. Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации
	2.4. Иное использование основных средств
Финансовые вложения	3.1. Наличие и движение финансовых вложений
	3.2. Иное использование финансовых вложений
Прочие внеоборотные активы	1.5. Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов
	2.2. Незавершенные капитальные вложения
	5.1. Наличие и движение дебиторской задолженности
Запасы	4.1. Наличие и движение запасов
	4.2. Запасы в залоге
	6. Затраты на производство
Дебиторская задолженность	5.1. Наличие и движение дебиторской задолженности
	5.2. Просроченная дебиторская задолженность

Окончание табл. 15.5

Статьи бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках	Рекомендуемые пояснения
Кредиторская задолженность	5.3. Наличие и движение кредиторской задолженности
	5.4. Просроченная кредиторская задолженность
Оценочные обязательства	7. Оценочные обязательства
Доходы будущих периодов	9. Государственная помощь
Прочие обязательства	5.3. Наличие и движение кредиторской задолженности
	5.4. Просроченная кредиторская задолженность
<b>Отчет о прибылях и убытках</b>	
Себестоимость продаж	6. Затраты на производство
Управленческие расходы	
Коммерческие расходы	

лее полной информации о финансовом положении организации и ее месте на рынке товаров, работ, услуг.

Порядок представления информации в пояснительной записке определяется организацией самостоятельно с учетом требований, установленных ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

В начале пояснительной записки, как правило, приводятся общие данные об организации: юридический адрес, организационно-правовая форма, основные виды деятельности, среднегодовая численность работников за отчетный период или численность на отчетную дату, состав (фамилии и должности) членов исполнительных и контрольных органов организации.

В дальнейшем в пояснительной записке представляется следующая информация:

- раскрываются основные положения учетной политики организации, без знания которых пользователь не может оценить финансовое положение организации. В частности, в пояснительной записке должны быть раскрыты способы оценки имущества, способы погашения стоимости амортизируемого имущества. Если в отчетном году была изменена учетная политика, то в пояснительной записке рас-

ваются причины ее изменения, а также влияния изменения учетной политики на содержание бухгалтерской отчетности. Оценка последствий изменения учетной политики производится путем корректировки информации за предыдущие годы, исходя из действующих в отчетном году;

- дается краткая характеристика деятельности организации (текущей, инвестиционной и финансовой);
- приводятся основные показатели деятельности организации и факторы, повлиявшие на финансовые результаты отчетного периода;
- указывается влияние событий после отчетной даты на содержание показателей бухгалтерской отчетности. *Событием после отчетной даты* признается факт хозяйственной деятельности, который может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который произошел в период между отчетной датой и датой утверждения отчетности за отчетный год. Порядок представления информации определен Положением по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденным приказом Минфина России от 1.12.1998 г. № 56н;
- приводится информация об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах. *Оценочное обязательство* — обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения. *Условное обязательство* возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации обязательства на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией. *Условный актив* возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации актива на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией. Порядок представления информации определен Положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденным приказом Минфина России от 13.12.2010 г. № 167н.

В отдельных разделах пояснительной записки раскрывается информация:

- о связанных сторонах. *Под связанными сторонами* понимаются юридические и физические лица, способные оказать влияние на дея-

тельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказать влияние. В бухгалтерской отчетности информация раскрывается в том случае, если организация, подготавливающая бухгалтерскую отчетность, контролируется или находится под влиянием других юридических или физических лиц или эта организация контролирует или оказывает влияние на других юридических или физических лиц. В пояснительной записке приводится перечень связанных сторон, указывается характер взаимоотношений с ними (контроль или влияние), виды операций с ними, объем операций каждого вида, использованные методы определения цен по каждому виду операций. В составе информации о связанных сторонах раскрывается информация о размерах вознаграждений, выплачиваемых основному управленческому персоналу в совокупности и по каждому виду выплат. Порядок представления информации определен Положением по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), утвержденным приказом Минфина России от 29.04.2008 г. № 48н;

- о сегментах деятельности организации (операционных и географических). *Операционный сегмент* — это часть деятельности организации по производству определенного товара или однородных групп товаров (работ, услуг), которая подвержена рискам и получению прибыли, отличным от риска и прибылей по другим товарам или однородным группам товаров (работ, услуг). *Географический сегмент* — это часть деятельности организации по производству товаров (работ, услуг) в определенном географическом регионе, которая подвержена рискам и получению прибыли, отличным от риска и прибылей по другим регионам деятельности организации. Порядок представления информации по сегментам в пояснительной записке определен Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000), утвержденным приказом Минфина России от 27.01.2000 г. № 11н;

- о прекращаемых операциях. *Прекращаемая деятельность* — это часть деятельности организации по производству продукции, продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг, которая может быть выделена операционно и (или) функционально для целей составления бухгалтерской отчетности и в соответствии с принятым организацией решением подлежит прекращению. Порядок представления информации о прекращаемых операциях в бухгалтерской отчетности

определен Положением по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02), утвержденным приказом Минфина России от 02.07.2002 г. № 66н.

Акционерные общества дополнительно приводят сведения:

- о сумме выплаченного вознаграждения (в виде заработной платы, премий, льгот и привилегий) членам совета директоров и членам исполнительного органа;
- о количестве выпущенных акций, их номинальной стоимости, а также о количестве акций, оплаченных полностью, частично и неоплаченных.

Организации, имеющие зависимые и дочерние общества, приводят перечень таких обществ, их местонахождение и степень участия в них.

После расшифровки важнейших статей форм бухгалтерской отчетности приводится *информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности*:

- аналитические показатели, характеризующие качественные изменения в имущественном и финансовом положении организации, с указанием порядка их расчета (рентабельность, доля собственных оборотных средств и пр.);
- оценка финансового состояния на краткосрочную и долгосрочную перспективу;
- динамика важнейших экономических и финансовых показателей за ряд лет;
- планируемое развитие организации, предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками; деятельность организации в области НИОКР, предстоящие природоохранные мероприятия.

При раскрытии дополнительной информации, например природоохранных мероприятий, приводятся основные проводимые и планируемые организацией мероприятия в области охраны окружающей среды, влияние этих мероприятий на уровень вложений долгосрочного характера и доходности в отчетном году, характеристики финансовых последствий для будущих периодов, данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, экологических платежах и плате за природные ресурсы, текущих расходах по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты деятельности организации.

В случае, если организация собирается в следующем финансовом году изменить способы ведения учета по отдельным направлениям, то она объявляет об этом в пояснительной записке и обосновывает необходимость в изменении учетной политики.

## Контрольные вопросы

1. В чем состоит цель бухгалтерской (финансовой) отчетности?
2. Назовите качественные характеристики информации бухгалтерской отчетности, обеспечивающие ее полезность.
3. Как зависит состав и содержание бухгалтерской отчетности от вида отчетности и субъекта, подготавливающего отчетность?
4. Какие этапы включает процедура составления отчетности?
5. В чем состоит публичность бухгалтерской отчетности?
6. Каковы сроки и порядок представления бухгалтерской (финансовой) отчетности?
7. По какому принципу группируются активы и обязательства в бухгалтерском балансе?
8. На каких счетах бухгалтерского учета формируется информация для составления отчета о прибылях и убытках?
9. Как рассчитывается величина чистых активов организации?
10. Какая информация о денежных средствах представляется в бухгалтерском балансе и отчете о движении денежных средств и как производится взаимоувязка этих форм отчетности?



# Список использованной литературы

---

1. Гражданский кодекс РФ: текст с изм. и доп. на 01.08.2010 г. М.: Рид Групп, 2010.
2. Налоговый кодекс РФ (части первая и вторая): текст с изм. и доп. на 15.01.2011 г. Новосибирск: Сиб. Унив. изд-во, 2011.
3. Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 27.07.2010 г.). М.: ЭКСМО, 2011.
4. Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (ред. от 24.12.2010 г.) // Справочные Правовые Системы КонсультантПлюс.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н (ред. от 08.11.2010 г.) // Справочные Правовые Системы КонсультантПлюс.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н (ред. от 30.03.2001 г. № 27н) (ред. от 08.11.2010 г.) // Справочные Правовые Системы КонсультантПлюс.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н. (ред. от 25.10.2010 г.) // Справочные Правовые Системы КонсультантПлюс.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (ред. от 25.10.2010 г.) // Справочные Правовые Системы КонсультантПлюс.
9. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008). Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н (ред. от 08.11.2010 г.) // Справочные Правовые Системы КонсультантПлюс.
10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Приказ Минфина от 31.11.2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010 г.) // Справочные Правовые Системы КонсультантПлюс.
11. Полякова М.С. Годовая отчетность за 2011 год: формирование бухгалтерского баланса и пояснений // Российский налоговый курьер. 2012. № 1—2.
12. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283 // Справочные Правовые Системы КонсультантПлюс.
13. О формах бухгалтерской отчетности организаций. Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 г. № 66н.

14. *Бариленко В.И., Кузнецов С.И., Плотникова Л.К., Иванова О.В.* Анализ финансовой отчетности: учеб. пособие / под общ. ред. проф. В.И. Бариленко. М.: КноРус, 2009.
15. *Бердникова Т.Б.* Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2009.
16. *Бутенко И.В., Деминова С.В.* Статистическая и бухгалтерская (финансовая) отчетность как инструмент анализа финансовых показателей деятельности организаций // Экономические и гуманитарные науки. 2010. № 1. С. 70 — 74.
17. *Грачева М.Е.* Учетная политика; анализ нормативных документов и перспективы их развития // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 14. С. 25—31.
18. *Гуккаев В.Б.* Учетная политика организации. М.: Бератор-Пресс, 2010.
19. *Денисова М.О.* Незавершенное производство и готовая продукция: оценка в учете и отчетности // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2011. № 7.
20. *Дружиловская Т.Ю.* Новые требования к составу бухгалтерской отчетности и составлению бухгалтерского баланса в российских стандартах бухгалтерского учета и в Международных стандартах финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 4. С. 15—19.
21. *Дружиловская Э.С.* Методика оценки запасов в бухгалтерском учете // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 7.
22. *Дьячкова О.* Формы бухгалтерской отчетности: изменения актуальные и на перспективу // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. 2012. № 2.
23. *Калина А.В.* Современный экономический анализ и прогнозирование (микро- и макроуровни): учеб.-метод. пособие / А.В. Калина, М.И. Конева, В.А. Яценко. 3-е изд. Киев: МАУП, 2003.
24. *Кварандзия А.А.* Изменение учетной политики // Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании. 2008. № 6. Справочные Правовые Системы КонсультантПлюс.
25. *Ковалев В.В., Ковалев В.В.* Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения): учеб. пособие. М.: ТК Велби; Проспект, 2006.
26. *Косинская Л.А.* Формирование учетной политики в условиях совершенствования нормативной базы бухгалтерского учета // Все для бухгалтера. 2010. № 5. С. 15—19.
27. *Кучмий О.* Последствия изменения учетной политики организаций с начала года // Финансовая газета. 2010. № 33. Справочные Правовые Системы КонсультантПлюс.
28. *Лытнева Н.А., Парушина Е.А., Кыштымова Е.А.* Бухгалтерский учет и анализ: учеб. пособие. Ростов н/Д: Феникс, 2011.

29. *Медведев М.Ю.* Учетная политика — 2012. М.: Финансово-промышленный университет «Синергия», 2012. Справочные Правовые Системы КонсультантПлюс.
30. Международные стандарты финансовой отчетности — 2010. М.: Аскери-АССА, 2010.
31. *Малиновская Н.В.* Новые формы бухгалтерской отчетности и их роль в сближении с требованиями МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 32. С. 24—31.
32. *Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б.* Теория бухгалтерского учета: учебник / пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.
33. *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.* Принципы бухгалтерского учета / пер. под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1994.
34. *Наговицына О.В.* Учетная политика для целей бухгалтерского учета: понятийный аппарат // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 26. Справочные Правовые Системы КонсультантПлюс.
35. *Островский О.М.* Проблемы регулирования бухгалтерского учета в России в условиях его реформирования и перехода на МСФО // Бухгалтерский учет. 2004. № 14. С. 3—10.
36. *Парушина Н.В.* Основные направления анализа и прогнозирования финансового состояния по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 2. С. 25—33.
37. *Парушина Н., Сучкова Н.* Финансовое состояние организаций малого и среднего бизнеса. Системный подход к анализу и управлению. Теория, методика и практика: монография // LAP LAMBERT Academic Publishing, Германия, 2011.
38. *Селезнева Н.Н., Ионова А.Ф.* Финансовый анализ. Управление финансами: учеб. пособие для вузов. 2-е изд. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009.
39. *Слобцова О.* 7 причин изменения учетной политики // Практическая бухгалтерия. 2008. № 12. Справочные Правовые Системы КонсультантПлюс.
40. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: учебник для вузов. 2-е изд. М.: ТК Велби; Проспект, 2007.
41. *Чая В.Т., Латыпова О.В.* Бухгалтерский учет: учеб. пособие для вузов. М.: КноРус, 2007.
42. *Шеремет А.Д., Негашев Е.В.* Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. 2-е изд. М.: ИНФРА-М, 2012.
43. *Шишкеедова Н.Н.* Общие требования к формированию учетной политики // Советник бухгалтера. 2011. № 1. Справочные Правовые Системы КонсультантПлюс.
44. *Юров В.Ф.* Прибыль в рыночной экономике: вопросы теории и практики. М.: Финансы и статистика, 2001.
45. URL: [www.alt-invest.ru/index.php/ru/](http://www.alt-invest.ru/index.php/ru/)

# Оглавление

---

<b>Введение</b> .....	3
<b>Глава 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ</b> .....	6
1.1. Определение и основные задачи бухгалтерского учета .....	6
1.2. Пользователи бухгалтерской информации .....	8
1.3. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности .....	11
1.4. Основные требования к ведению бухгалтерского учета .....	19
1.5. Учетная политика .....	23
1.6. Международные бухгалтерские правила .....	26
1.7. Объекты бухгалтерского учета и их классификация .....	36
<b>Глава 2. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ И ИСТОЧНИКОВ ИХ ФИНАНСИРОВАНИЯ</b> .....	44
2.1. Понятие, виды, задачи и принципы учета долгосрочных инвестиций .....	44
2.2. Учет затрат на строительство основных средств .....	50
2.3. Учет расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР) .....	54
2.4. Классификация и учет источников долгосрочных инвестиций .....	62
<b>Глава 3. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ</b> .....	67
3.1. Понятие, классификация и оценка основных средств. Задачи учета основных средств .....	67
3.2. Аналитический учет основных средств и документальное оформление их движения .....	74

3.3. Синтетический учет поступления и выбытия основных средств .....	79
3.4. Учет амортизации основных средств .....	93
3.5. Учет затрат на восстановление основных средств .....	101
<b>Глава 4. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ .....</b>	<b>105</b>
4.1. Понятие, классификация и задачи учета нематериальных активов .....	105
4.2. Первоначальная и последующая оценка нематериальных активов, документальное оформление и аналитический учет их движения .....	108
4.3. Учет поступления и создания нематериальных активов ....	113
4.4. Учет амортизации нематериальных активов .....	118
4.5. Учет выбытия нематериальных активов .....	123
4.6. Особенности учета прав на использование нематериальных активов .....	128
<b>Глава 5. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ .....</b>	<b>132</b>
5.1. Классификация и задачи учета материально-производственных запасов .....	132
5.2. Оценка материально-производственных запасов .....	137
5.3. Документальное оформление движения материалов .....	144
5.4. Учет поступления материалов .....	155
5.5. Учет выбытия материалов .....	169
<b>Глава 6. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ .....</b>	<b>175</b>
6.1. Понятие затрат на производство, их классификация и задачи учета .....	175
6.2. Учет прямых затрат .....	183
6.3. Учет косвенных расходов .....	188
6.4. Учет расходов на продажу продукции .....	191
6.5. Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции .....	194

<b>Глава 7. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ</b> . . . . .	201
7.1. Понятие готовой продукции, товаров, работ, услуг, задачи учета . . . . .	201
7.2. Документальное оформление движения готовой продукции и товаров . . . . .	203
7.3. Оценка готовой продукции и товаров . . . . .	209
7.4. Учет готовой продукции . . . . .	214
7.5. Учет товаров . . . . .	218
<b>Глава 8. УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ</b> . . . . .	223
8.1. Значение и задачи учета труда и его оплаты . . . . .	223
8.2. Формы и системы оплаты труда . . . . .	225
8.3. Учет личного состава организации . . . . .	230
8.4. Учет рабочего времени . . . . .	236
8.5. Начисление и выплата заработной платы . . . . .	238
8.6. Доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий труда . . . . .	244
8.7. Удержания и вычеты из заработной платы . . . . .	251
8.8. Учет депонированной заработной платы . . . . .	258
<b>Глава 9. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ</b> . . . . .	263
9.1. Понятие, классификация и задачи учета финансовых вложений . . . . .	263
9.2. Общие принципы учета финансовых вложений . . . . .	266
9.3. Оценка финансовых вложений . . . . .	268
9.4. Учет долевых финансовых вложений . . . . .	274
9.5. Учет долговых финансовых вложений . . . . .	278
<b>Глава 10. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ</b> . . . . .	288
10.1. Значение и задачи учета денежных средств . . . . .	288
10.2. Организация кассовых операций и их документирование . . . . .	289
10.3. Учет кассовых операций . . . . .	293
10.4. Формы расчетов . . . . .	304

10.5. Учет движения средств по расчетному счету .....	309
10.6. Учет движения средств по валютному счету .....	310
<b>Глава 11. УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ .....</b>	<b>322</b>
11.1. Значение и задачи учета кредитов и займов .....	322
11.2. Учет задолженности по полученным кредитам и займам ...	327
11.3. Учет процентов по заемным средствам .....	332
<b>Глава 12. УЧЕТ ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И РАСЧЕТОВ ...</b>	<b>340</b>
12.1. Значение и задачи учета дебиторской и кредиторской задолженности .....	340
12.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками .....	343
12.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками .....	348
12.4. Учет расчетов с подотчетными лицами .....	350
12.5. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам .....	353
12.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению .....	361
12.7. Учет расчетов с учредителями и акционерами .....	364
12.8. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами .....	365
<b>Глава 13. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ .....</b>	<b>369</b>
13.1. Понятие, классификация и задачи учета доходов и расходов .....	369
13.2. Учет доходов и расходов по обычным видам деятельности .....	371
13.3. Учет прочих доходов и расходов .....	379
13.4. Учет доходов и расходов будущих периодов .....	390
13.5. Учет резервов предстоящих расходов по оценочным обязательствам .....	397
13.6. Учет финансовых результатов деятельности организации .....	404
13.7. Учет налоговых разниц, налоговых обязательств (активов) и формирование чистой прибыли. Реформация баланса .....	407

<b>Глава 14. УЧЕТ КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ</b> .....	419
14.1. Понятие и элементы собственного капитала, задачи бухгалтерского учета .....	419
14.2. Учет уставного капитала .....	420
14.3. Учет нераспределенной прибыли .....	430
14.4. Учет резервного капитала .....	433
14.5. Учет добавочного капитала .....	435
14.6. Учет средств целевого финансирования .....	437
<b>Глава 15. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ</b> .....	446
15.1. Назначение, элементы и качественные характеристики показателей бухгалтерской отчетности .....	446
15.2. Понятие, состав, порядок представления и публикации бухгалтерской отчетности .....	450
15.3. Процедура составления бухгалтерской отчетности .....	453
15.4. Бухгалтерский баланс .....	464
15.5. Отчет о прибылях и убытках .....	481
15.6. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках .....	487
<b>Список использованной литературы</b> .....	504



**Лытнева Наталья Алексеевна  
Малявкина Людмила Ивановна  
Федорова Татьяна Владимировна**

## **Бухгалтерский учет**

Редактор *М.А. Кутепова*  
Корректор *О.Н. Картамышева*  
Компьютерная верстка *И.В. Кондратьевой*  
Оформление серии *Т.В. Иваншиной*

Подписано в печать 01.10.2014. Формат 60×90/16.  
Печать офсетная. Гарнитура «Таймс». Усл. печ. л. 32,0. Уч.-изд. л. 32,7  
Бумага офсетная. Тираж 500 экз. Заказ № 7103.

Издательский Дом «ФОРУМ»  
101990, Москва — Центр, Колпачный пер., д. 9а  
Тел./факс: (495) 625-39-27  
E-mail: forum-books@mail.ru

ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М»  
127282, Москва, Полярная ул., д. 31в, стр.1  
Тел.: (495) 280-15-96, 280-33-86  
Факс: (495) 280-36-29  
E-mail: books@infra-m.ru  
[Http://www.infra-m.ru](http://www.infra-m.ru)

***По вопросам приобретения книг обращайтесь:***

***Отдел продаж «ИНФРА-М»***  
127282, Москва, ул. Полярная, д. 31в  
Тел.: (495) 280-15-96  
Факс: (495) 280-36-29  
E-mail: books@infra-m.ru

Отпечатано с готовых файлов заказчика  
в ОАО «Первая Образцовая типография»,  
филиал «УЛЬЯНОВСКИЙ ДОМ ПЕЧАТИ»  
432980, г. Ульяновск, ул. Гончарова, 14



### **ЛЫТНЕВА НАТАЛЬЯ АЛЕКСЕЕВНА**

Доктор экономических наук, профессор, член корреспондент РАЕ, заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» ОрелГИЭТ. Генеральный директор аудиторской фирмы ООО «Аудиторская фирма «УКАП», г. Орел. Лауреат «Дня науки-2010» награждена дипломом Минобрнауки РФ «Маститый ученый». Руководитель научной школы в области бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, победитель гранта Минобрнауки РФ на 2012-2014 г. в рамках реализации аналитической ведомственной целевой программы «Развитие научного потенциала высшей школы». Автор более 360 публикаций, в том числе учебников и учебных пособий.



### **МАЛЯВКИНА ЛЮДМИЛА ИВАНОВНА**

Доктор экономических наук, заведующая кафедрой «Информатика и информационные технологии» Орловского государственного института экономики и торговли, автор более 300 монографий, учебников и научных работ по проблемам бухгалтерского и налогового учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности, экономического анализа и статистики. Наиболее значимыми работами являются: «Исследование состояния и охраны окружающей природной среды», «Диагностика влияния интеграционных процессов на организационно-экономическую модель субъектов предпринимательства в инвестиционно-строительной деятельности», «Региональные демографические процессы: методологические основы и методы анализа и прогнозирования», «Налоговый учет доходов и расходов», «Основные средства. Бухгалтерский и налоговый учет», «Основы налогового учета», «Информация по сегментам и прекращаемой деятельности» и др.



### **ФЕДОРОВА ТАТЬЯНА ВЛАДИМИРОВНА**

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Финансовый учет» Орловского государственного института экономики и торговли. Ведущий преподаватель дисциплин Международные стандарты учета и финансовой отчетности, Налоговый учет, Учет и анализ, бухгалтерская финансовая отчетность, Учет финансовых вложений. Имеет опыт практической бухгалтерии.

ISBN 978-5-8199-0544-9



9 785819 905449