65.052.2
Б866

И.И.Бочкарева, Г.Г.Левина

Учебник

бакалавриат

Бухгалтерский финансовый учет

Под редакцией
проф. Я. В Соколова

Рекомендовано Учебно-методическим объединением вузов России

магистр

бухгалтерский учет

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Рекомендовано УМО вузов России
по образованию в области экономики
и экономической теории в качестве учебника
для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по направлению «Экономика»
и экономическим специальностям

И. И. Бочкарева
Г. Г. Левина

Бухгалтерский финансовый учет

Под редакцией
доктора экономических наук
профессора Я. В. *Соколова*

Учебник

Москва
магистр
2010

УДК 657.1(075.8)
ББК 65.052.201.1я73 Б86

Рецензенты:
Каморджапова Н. А., д-р экон. наук, проф.
(зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита С.-Петербургского государственного инженерно-экономического университета);
Вещунова Н. Л., канд. экон. наук, проф.
(кафедра «Предпринимательство и коммерция» С.-Петербургского государственного политехнического университета)

Бочкарева И. И., Левина Г. Г.
Бухгалтерский финансовый учет: учебник/ И. И. Бочкарева, Г. Г. Левина; под ред. проф. Я. В. Соколова. — М. : Магистр, 2010. - 413 с.
ISBN 978-5-9776-0054-5 (в пер.)
Агентство CIP РГБ.

В учебнике в соответствии с требованиями к подготовке бакалавров изложены базовые вопросы курса: основы теории бухгалтерского учета, организации и ведения бухгалтерского финансового учета. Приведены примеры из современной бухгалтерской практики. Использована действующая нормативная база бухгалтерского учета.
Учебник предназначен для бакалавров, обучающихся по экономическим направлениям, преподавателей экономических вузов и факультетов. Будет полезен начинающим.

УДК 657.1(075.8) ББК
65.052.201.1я73

В оформлении переплета использован фрагмент картины К. Рашида
«Орнамент современного художника»

978-5-9776-0054-5 [1] Бочкарева И. И., Левина Г. Г., 2008 [1] Издательство «Магистр», 2008

Оглавление

Предисловие 13

ГЛАВА
1
Основы теории бухгалтерского учета.....15
1.1. Понятие бухгалтерского учета, его задачи и функции 15
Контрольные вопросы и задания.....21
1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в России . .21
Контрольные вопросы и задания.....*25*
1.3. Метод бухгалтерского учета 26
Контрольные вопросы и задания.....46
1.4. Бухгалтерская процедура.....47
Контрольные вопросы и задания..... 57
1.5. Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера 57
Контрольные вопросы.....59
Итоговые задания.....59

ГЛАВА
2
Учет денежных средств..... 67
2.1. Классификация денежных средств.....67
Контрольные вопросы и задания..... 68
2.2. Учет кассовых операций 68
Контрольные вопросы и задания..... 76
2.3. Учет операций по расчетным и специальным счетам организации 76
Контрольные вопросы и задания..... 81
2.4. Учет операций на валютных счетах организации 81
Контрольные вопросы и задания..... 88
2.5. Раскрытие информации о движении денежных средств в бухгалтерской отчетности..... 89
Контрольные вопросы и задания..... 89
Итоговые задания..... 89

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

ГЛАВА 3
Учет основных средств ... 91
3.1. Общие принципы учета вложений во внеоборотные активы ... 91
Контрольные вопросы и задания ... 92
3.2. Понятие, классификация и оценка основных средств ... 92
Контрольные вопросы и задания ... 97
3.3. Учет поступления основных средств ... 97
Контрольные вопросы и задания ... 102
3.4. Учет амортизации основных средств ... 102
Контрольные вопросы и задания ... 107
3.5. Учет восстановления основных средств ... 107
Контрольные вопросы и задания ... 109
3.6. Учет переоценки основных средств ... 110
Контрольные вопросы и задания ... 112
3.7. Учет выбытия основных средств ... 112
Контрольные вопросы и задания ... 115
3.8. Учет аренды основных средств ... 115
Контрольные вопросы и задания ... 122
3.9. Инвентаризация основных средств ... 123
Контрольные вопросы и задания ... 124
3.10. Документальное оформление движения основных средств 124
3.11. *Контрольные вопросы* ... 125
3.12. Раскрытие информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности ... 125
Контрольные вопросы и задания ... 125
Итоговые задания ... 126

ГЛАВА 4
Учет нематериальных активов ... 129
4.1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов ... 129
Контрольные вопросы и задания ... 132
4.2. Учет поступления нематериальных активов ... 132
Контрольные вопросы и задания ... 135
4.3. Учет амортизации и переоценки нематериальных активов ... 135
Контрольные вопросы и задания ... 138

4.4. Учет списания нематериальных активов ... 138
Контрольные вопросы и задания ... 140
4.5. Учет операций, связанных с приобретением прав использования нематериальных активов ... 140
Контрольные вопросы и задания ... 142
4.6. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы ... 142
Контрольные вопросы и задания ... 146
4.7. Документальное оформление движения нематериальных активов и расходов на НИОКТР ... 146
Контрольные вопросы и задания ... 147
4.8. Раскрытие информации о нематериальных активах и расходах по НИОКТР в бухгалтерской отчетности ... 147
Контрольные вопросы и задания ... 148
Итоговые задания ... 148

ГЛАВА 5
Учет материально-производственных запасов ... 151
5.1. Понятие, классификация и оценка материально-производственных запасов ... 151
Контрольные вопросы и задания ... 157
5.2. Документальное оформление движения материалов ... 157
Контрольные вопросы и задания ... 158
5.3. Инвентаризация МПЗ ... 159
Контрольные вопросы и задания ... 160
5.4. Учет поступления материалов ... 160
Контрольные вопросы и задания ... 169
5.5. Учет выбытия материалов ... 169
Контрольные вопросы и задания ... 173
5.6. Особенности учета специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды ... 173
Контрольные вопросы и задания ... 177
5.7.* Особенности учета поступления товаров ... 177
Контрольные вопросы и задания ... 180
5.8. Раскрытие информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности ... 180
Контрольные вопросы и задания ... 181
Итоговые задания ... 181

ГЛАВА
6
Учет финансовых вложений 183
6.1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений . . 183
Контрольные вопросы и задания 188
6.2. Учет ценных бумаг 188
Контрольные вопросы и задания 194
6.3. Учет вкладов в уставный капитал 195
Контрольные вопросы и задания 196
6.4. Учет предоставленных займов 196
Контрольные вопросы и задания 197
6.5. Учет совместной деятельности 197
Контрольные вопросы и задания 200
6.6. Инвентаризация финансовых вложений 201
Контрольные вопросы и задания 201
6.7. Раскрытие информации о финансовых вложениях
в бухгалтерской отчетности 202
Контрольные вопросы и задания 202
Итоговые задания 202

ГЛАВА
7
Учет расчетов 205
7.1. Понятие расчетных операций 205
Контрольные вопросы и задания 208
7.2. Расчеты с подотчетными лицами 208
Контрольные вопросы и задания 210
7.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками 210
Контрольные вопросы и задания 218
7.4. Учет расчетов с покупателями и заказчиками 219
Контрольные вопросы и задания 226
7.5. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам 227
Контрольные вопросы и задания 234
7.6. Учет расчетов по имущественному и личному страхованию . . 235
Контрольные вопросы и задания 237
7.7. Расчеты по претензиям 237
Контрольные вопросы и задания 240
7.8. Учет внутрихозяйственных расчетов 240
Контрольные вопросы и задания 241

7.9.* Учет операций по договору доверительного управления. . . 242
Контрольные вопросы и задания 243
7.10. Инвентаризация дебиторской и кредиторской
задолженности 243
Контрольные вопросы и задания 244
7.11. Раскрытие информации о дебиторской и кредиторской
задолженности в бухгалтерской отчетности 244
Контрольные вопросы и задания 245
Итоговые задания 245

ГЛАВА
8
Учет расчетов с персоналом 250
8.1. Общие принципы организации оплаты труда 250
Контрольные вопросы и задания 253
8.2. Учет начисления заработной платы и прочих выплат 254
Контрольные вопросы и задания 260
8.3. Учет выплат и удержаний из начисленной оплаты труда 260
Контрольные вопросы и задания 266
8.4. Учет прочих расчетов с персоналом 266
Контрольные вопросы и задания 268
8.5. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению 268
Контрольные вопросы и задания 273
8.6. Документальное оформление операций по учету труда
и расходов на оплату труда 274
Контрольные вопросы и задания 274
8.7. Инвентаризация расчетов с персоналом 275
Контрольные вопросы и задания 275
8.8. Раскрытие информации о расчетах с персоналом
в бухгалтерской отчетности 275
Контрольные вопросы и задания 276
Итоговые задания 276

ГЛАВА
9
Учет расчетов по кредитам и займам 278
9.1. Понятие кредитов и займов, их классификация и оценка. 278
Контрольные вопросы и задания 279
9.2. Учет кредитов и займов 280
Контрольные вопросы и задания 284

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

3.3. Учет выпущенных облигаций и выданных финансовых векселей ... 284
Контрольные вопросы и задания ... 288
9.4. Инвентаризация кредитов и займов ... 288
Контрольные вопросы и задания ... 289
9.5. Раскрытие информации о кредитах и займах в бухгалтерской отчетности ... 289
Контрольные вопросы и задания ... 289
Итоговые задания ... 290

ГЛАВА 10

Учет расходов организации ... 291
10.1. Понятие и классификация расходов организации ... 291
Контрольные вопросы и задания ... 295
10.2. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции ... 296
Контрольные вопросы и задания ... 300
10.3. Синтетический и аналитический учет затрат на производство ... 300
Контрольные вопросы и задания ... 307
10.4. Оценка и учет запасов незавершенного производства 307
Контрольные вопросы и задания ... 313
10.5. Учет брака ... 313
Контрольные вопросы и задания ... 316
10.6. Учет затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах ... 317
Контрольные вопросы и задания ... 319
10.7. Первичная документация по учету расходов по обычным видам деятельности ... 319
Контрольные вопросы и задания ... 319
10.8. Раскрытие информации о расходах по обычным видам деятельности в бухгалтерской отчетности ... 320
Контрольные вопросы и задания ... 320
Итоговые задания ... 320

ГЛАВА 11

Учет готовой продукции ... 324
11.1. Понятие готовой продукции, работ, услуг ... 324

Контрольные вопросы и задания ... 325
11.2. Готовая продукция и ее оценка ... 325
Контрольные вопросы и задания ... 325
11.3. Документальное оформление операций движения готовой продукции ... 326
Контрольные вопросы и задания ... 327
11.4. Особенности инвентаризации готовой продукции ... 327
Контрольные вопросы и задания ... 328
11.5. Учет выпуска продукции ... 329
Контрольные вопросы и задания ... 335
11.6. Особенности учета работ, услуг ... 335
Контрольные вопросы и задания ... 335
11.7. Продажа готовой продукции (выполнение работ, оказание услуг) покупателям и заказчикам ... 336
Контрольные вопросы и задания ... 343
11.8.* Учет продажи товаров ... 343
Контрольные вопросы и задания ... 347
11.9. Учет расходов на продажу ... 347
Контрольные вопросы и задания ... 351
11.10. Раскрытие информации о готовой продукции и расходах на продажу в бухгалтерской отчетности ... 351
Контрольные вопросы и задания ... 352
Итоговые задания ... 352

ГЛАВА 12

Учет доходов и финансовых результатов организации ... 355
12.1. Понятие и классификация доходов организации ... 355
Контрольные вопросы и задания ... 358
12.2. Учет прочих доходов и расходов ... 359
Контрольные вопросы и задания ... 364
12.3. Учет формирования финансовых результатов ... 364
Контрольные вопросы и задания ... 370
Итоговые задания ... 370

ГЛАВА 13

Учет капитала ... 372
13.1. Понятие учетной категории «капитал» ... 372
Контрольные вопросы и задания ... 374

13.2. Учет уставного капитала 374
Контрольные вопросы и задания 381
13.3. Учет резервного и добавочного капитала.... 381
Контрольные вопросы и задания..... 383
13.4. Учет чистой (нераспределенной) прибыли..... 384
Контрольные вопросы и задания..... 386
13.5. Учет начисления и выплаты дивидендов 386
Контрольные вопросы и задания..... 388
13.6. Раскрытие информации о капитале в бухгалтерской отчетности..... 388
Контрольные вопросы и задания 388
Итоговые задания 388

ГЛАВА
14
Бухгалтерская отчетность организации . ...,,..... 390
14.1. Требования к бухгалтерской отчетности..... 390
Контрольные вопросы и задания 392
14.2. Состав и содержание бухгалтерской отчетности..... 392
Контрольные вопросы и задания 396
Итоговые задания 396

Сквозная задача 397

Литература..... 413

В соавторстве с проф. В. В. Патровым.

Предисловие

В конце 2003 г. Россия присоединилась к Болонской декларации по созданию единого европейского образовательного пространства, подписанной представителями почти сорока европейских государств. Суть Болонского процесса состоит в движении к гармонизации образовательных систем европейских государств, взаимному признанию дипломов, облегчению трудовой миграции.

Для России это возможность экспорта своих образовательных программ: российская высшая школа выгодно отличается фундаментальным характером образования. Для того, чтобы использовать это преимущество и привлекать студентов из других стран, необходимо участвовать в построении общеевропейской системы.

Серьезным шагом на пути практической реализации принципов Болонской декларации является перестройка существующей в России системы высшего образования и переход от подготовки *специалистов* к распространенной в Европе двухуровневой системе образования, к подготовке *бакалавров* и *магистров.*

Первый уровень высшего образования — это бакалавриат: в течение четырех лет вузы будут готовить квалифицированных рядовых сотрудников. Предполагается, что степень бакалавра обеспечит возможность успешной работы на должностях, которые предусматривают осуществление исполнительских функций в производственной или социально-экономической сфере.

Студентов магистратуры (второй уровень высшего образования) будут готовить к научно-исследовательской деятельности и самостоятельной аналитической работе, исходя из кадровых потребностей экономики и социальной сферы.

Бухгалтер — одна из самых распространенных и востребованных профессий. Для будущих бухгалтеров и предназначена серия учебников, выпуск которой начинает издательство «Магистр». Серия подготовлена на кафедре статистики, бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета. Идея серии — создание логичного, связанного общими подходами, методологией и методикой комплекта учебников, отвечающих задачам двухуровневой системы обучения. В серию входят учебники как для бакалавров, так и для магистров — разные по объему, по

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

глубине рассмотрения и кругу освещаемых вопросов. Учебники основаны на многолетнем опыте преподавания учетных дисциплин и апробированы в ходе подготовки бакалавров и магистров в СПбГУ.

Авторы исходили из того, что целью современного высшего образования считается необходимость получения студентами не квалификации бухгалтера-экономиста, как это было раньше, а профессиональной компетенции. Человек, становясь профессионалом, должен понимать смысл того, что он делает, работать как творческая личность.

Бухгалтерский финансовый учет — базовая дисциплина экономического образования. Предлагаемый учебник ориентирован на бакалавров экономики. Это начальный курс той важной дисциплины, знание которой необходимо не только будущим бухгалтерам и аналитикам, но и предпринимателям, менеджерам, собственникам. Степень бакалавра позволит выпускнику после четырех лет обучения или квалифицированно выполнять все необходимые функции счетного работника — экономиста или продолжить обучение в магистратуре.

Задачи учебника состоят в формировании у обучающихся знаний и навыков ведения бухгалтерского финансового учета, оценки активов и обязательств, составления бухгалтерских записей по учету фактов хозяйственной жизни, разработки учетной политики и анализа результатов хозяйственной деятельности, подготовки информации, необходимой для составления бухгалтерской отчетности.

В первой главе изложены основы теории бухгалтерского учета, в последующих главах — особенности учета отдельных объектов.

Приведены важнейшие бухгалтерские проводки, отражающие часто встречающиеся факты хозяйственной жизни, и контрольные вопросы и задания. В конце каждой главы даны итоговые задания для самостоятельной работы. В завершение учебника приведена сквозная задача, решать которую нужно поэтапно, по мере изучения материала. Предполагается самостоятельная работа читателя с законодательными и нормативными актами, упоминаемыми в тексте, умение их анализировать.

Заслуженный деятель науки РФ, доктор экономических наук, профессор *Я. В. Соколов*

ГЛАВА

1

Основы теории бухгалтерского учета

1.1. Понятие бухгалтерского учета, его задачи и функции / 1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в России /1.3. Метод бухгалтерского учета / 1.4. Бухгалтерская процедура / 1.5. Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера

1.1. **Понятие бухгалтерского учета**, **его задачи и функции**

Эффективность любых управленческих решений во многом зависит от качества и количества используемой информации: технологической, юридической, экономической, математической и проч. Для управления экономическими (хозяйственными) процессами определяющей является экономическая информация, главными видами которой выступают плановая, нормативная и учетная.

Наблюдение, измерение, регистрация и- обобщение учетной информации в зависимости от поставленных целей и задач может осуществляться посредством трех видов учета: оперативного, бухгалтерского и статистического, которые составляют *единую систему хозяйственного учета.* Каждый вид учета производит свой «учетный продукт» и ориентирован на разных пользователей (рис. 1.1).

Оперативный (оперативно-технический) учет представляет собой систему наблюдения и текущего контроля за отдельными фактами или хозяйственными процессами непосредственно в момент их совершения; при этом используются все виды измерителей, но чаще всего — натуральные. Данные оперативного учета применяются для текущего управления организацией и могут быть получены по телефону, факсу, в устной беседе. От показателей оперативного учета не требуется абсолютная точность, но они должны быть достоверными, чтобы на их основе можно было дать оценку совершаемых хозяйственных процессов. Оперативный учет прерывен во времени, так как ведется по мере необходимости. Форма отчетности произвольная.

Рис. 1.1. Схема единой системы учета

Статистический учет изучает явления, носящие массовый характер, в области экономики, культуры, образования, здравоохранения и проч. При этом используются все виды измерителей. Широко применяются специальные методы и приемы: обследования, переписи, группировки и проч.; используются данные оперативного и бухгалтерского учета. Формы отчетности утверждаются и разрабатываются федеральным статистическим органом.

Согласно ст. 1 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 119-ФЗ «О бухгалтерском учете» «бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций».

Ведение бухгалтерского учета обязательно для всех юридических лиц, действующих на территории Российской Федерации.

При ведении бухгалтерского учета используют не только денежные, но и натуральные (метры, килограммы, штуки и др.) и трудовые (человеко-часы) измерители.

Пользователей бухгалтерской информации принято делить на внешних и внутренних. К внутренним относятся, например, руководители, менеджеры, собственники организации; к внешним — инвесторы, поставщики и заказчики, страховые и аудиторские компании.

Задачи бухгалтерского учета состоят в следующем:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой как внутренним, так и внешним пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутренних резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

В соответствии с перечисленными задачами бухгалтерского учета можно выделить его основные функции: информационную, контрольную и аналитическую, причем последняя приобретает все большее значение.

В зависимости от информационных потребностей пользователей в системе бухгалтерского учета выделяют следующие подсистемы (рис. 1.1):

1) финансовый учет;
2) управленческий учет;
3) налоговый учет.

Финансовый учет ориентирован на внешних пользователей. В подсистеме финансового учета подготавливается информация, необходимая для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Он регламентируется законодательством, международными и национальными стандартами ведения бухгалтерского учета. Бухгалтерская отчетность в обязательном порядке предоставляется собственникам и федеральным органам статистики, а остальным пользователям предоставляется по требованию. На основе бухгалтерской отчетности инвесторы принимают решения о целесообразности вложения средств в организацию, банки определяют возможность предоставления кредитов, акционеры получают информацию о дивидендах и т.п.

Управленческий учет ориентирован на внутренних пользователей (руководителей и менеджеров), обеспечивает их информацией, необходимой для управления организацией (в первую очередь, информацией о затратах производства; финансовых результатах по видам продукции, центрам ответственности, отдельным программам; об уровне запасов; эффективности использования оборудования и рабочей силы). Для принятия экономически обоснованных решений

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

менеджерам также необходима бухгалтерская и налоговая отчетность. Последняя важна для оптимизации платежей в бюджет.

Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговых обязательств организации в соответствии с Налоговым кодексом РФ (далее — НК РФ). Налоговым органам необходима отчетность о размерах платежей в бюджет, которые государство может получить от организации.

Предметом бухгалтерского учета как экономической науки является хозяйственная деятельность организации, рассматриваемая как поток фактов хозяйственной жизни, изменяющих или подтверждающих состав средств организации или их источников либо средств и источников одновременно. Факты хозяйственной жизни отражаются в бухгалтерском учете как хозяйственные операции.

В теории бухгалтерского учета под *хозяйственными средствами* понимается совокупность средств (ресурсов), необходимых для осуществления хозяйственной деятельности и имеющих денежную оценку.

Объектами бухгалтерского учета в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» являются имущество организации (активы), ее обязательства (пассивы) и хозяйственные операции, осуществляемые организацией в процессе ее деятельности.

Имуществом признаются хозяйственные средства, контролируемые организацией, которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. Под экономическими выгодами понимается потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию.

Считается, что объект имущества принесет экономические выгоды, если он может быть использован в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг); обменен на другой объект имущества, использован для погашения кредиторской задолженности, распределен между собственниками.

Юридическое толкование термина «имущество» как объекта гражданских прав дано в ст. 128 Гражданского кодекса (далее — ГК РФ).

Под *обязательствами* в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» понимаются капитал и кредиторская задолженность (задолженность перед юридическими и физическими лицами). Капитал представляет собой остаток хозяйственных средств (активов) организации после вычета из них кредиторе кой задолжен-

ноет и. Капитал можно рассматривать как обязательства перед собственниками.

Хозяйственные средства подразделяются следующим образом:

1) по видам и размещению — на внеоборотные и оборотные активы;

2) по источникам формирования и целевому назначению — на собственные источники (капитал и резервы) и привлеченные, или заемные, источники (долгосрочные и краткосрочные обязательства).

Группировка хозяйственных средств по видам и размещению представлена на рис. 1.2, по источникам формирования — на рис. 1.3.

Рис. 1.2. Классификация хозяйственных средств по видам и размещению

Рис. 1.3. Классификация хозяйственных средств по источникам формирования

Сумма активов организации равна сумме пассивов, так как они определяют один и тот же объект, а именно хозяйственные средства организации, но в разной группировке.

К объектам бухгалтерского учета следует также отнести доходы и расходы организации.

Доходом признается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение кредиторской задолженности, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственника.

Расходом соответственно признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников.

Данные расходы составляют текущие расходы (на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг), и их необходимо учитывать отдельно от затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями.

Путем сопоставления доходов и расходов организация выявляет финансовый результат своей хозяйственной деятельности.

Контрольные вопросы и задания

1. В чем состоит отличие бухгалтерского учета от статистического и оперативного? Назовите объекты бухгалтерского учета.
2. Кто является пользователями бухгалтерской отчетности? Назовите внешних и внутренних пользователей. Какая информация их интересует? Перечислите внеоборотные и оборотные активы. Что входит в состав собственных источников?

1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в России

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России представлена в табл. 1.1.

Таблица 1.1. **Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России**

Уровень	Документы	Органы, принимающие документы
1. Законодательный	Конституция РФ; кодексы РФ; федеральные законы; указы Президента РФ; постановления Правительства РФ	Федеральное Собрание Государственной Думы РФ; Президент РФ; Правительство РФ
2. Нормативный	Стандарты — положения по бухгалтерскому учету (ПБУ)	Министерство финансов РФ; Центральный банк РФ
3. Методический	Нормативные акты (иные, чем положения), методические указания и рекомендации	Министерство финансов РФ; федеральные органы исполнительной власти
4. Внутренняя документация организации	Организационно-распорядительная документация (приказы, распоряжения и др.)	Организация

Первый уровень составляют законы и иные законодательные акты, определяющие единые правовые и методологические основы бухгалтерского учета, его организацию, основные направления бухгалтерской деятельности и составления отчетности. Особое ме-

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

сто на этом уровне занимает Федеральный закон «О бухгалтерском учете», закрепляющий применяемые в учетной практике принципы и базовые правила. К документам этой группы можно приравнять Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 26 июля 1998 г. № 34н, хотя формально оно относится ко второму уровню.

Второй уровень представляют стандарты — положения по бухгалтерскому учету (ПБУ). В ПБУ обобщается и трактуется порядок применения принципов и базовых правил бухгалтерского учета, изложены основные понятия, относящиеся к отдельным участкам учета, возможные методы использования тех или иных бухгалтерских приемов без раскрытия механизма применительно к конкретному виду деятельности.

Такое раскрытие осуществляется в документах *третьего уровня* — методических указаниях (инструкциях, рекомендациях) по ведению учета и др. К документам этого уровня относятся, например, Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49, а также План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

Четвертый уровень составляют внутренние (рабочие) документы организации, формирующие ее учетную политику. Под учетной политикой организации в соответствии с ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» понимается принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. К способам ведения бухгалтерского учета относятся методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, приемы организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров, обработки информации и иные соответствующие способы, методы и приемы. Необходимость формирования учетной политики у организации возникает, когда законодательными актами предусмотрено несколько вариантов способов бухгалтерского учета, и организация выбирает один из них, а также в том случае, когда законодательство не содержит регламентации отра-

жения в бухгалтерском учете тех или иных операций и действий, и организация разрабатывает их самостоятельно.

Формирование учетной политики осуществляется в соответствии с допущениями и требованиями, установленными в ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» (табл. 1.2). Приведенные в таблице допущения и требования соответствуют принципам бухгалтерского учета, применяемым в международной практике.

Таблица 1.2. **Допущения и требования, зафиксированные в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета**

Допущение	Требование
Имущественной обособленности (имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации и других организаций)	*Полноты* (полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности)
	Своевременности (своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности)
Непрерывности деятельности (организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке)	*Осмотрительности* (большая готовность к бухгалтерскому учету расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов; не допускается при этом создание скрытых резервов)
Временной определенности фактов хозяйственной деятельности (факты хозяйственной деятельности отражаются в бухгалтерском учете в том периоде, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств)	*Непротиворечивости* (тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на первое число каждого месяца, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета)
Последовательности применения учетной политики (выбранная учетная политика применяется последовательно, от одного отчетного года к другому)	*Приоритета содержания над формой* (отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания) .
	Рациональности (рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации)

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации и утверждается ее руководителем в виде приказа (распоряжения) по учетной политике. При этом утверждается:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- методы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Принятая организацией учетная политика может быть пересмотрена в случаях:

- изменения законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета, которая предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенного изменения условий деятельности, вызванного реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации. Эти изменения вводятся с 1 января года, следующего за годом утверждения учетной политики, соответствующим организационно-распорядительным документом.

В пояснительной записке организация должна раскрыть избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений пользователями бухгалтерской отчетности.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная

оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими ПБУ.

Между нормативными актами и документами разных уровней (см. табл. 1.1) существует сложная взаимосвязь. Нередко бывают ситуации, когда предписания двух или более действующих нормативных документов, регулирующих один и тот же вопрос, противоречат друг другу.

На практике противоречия между документами разрешаются следующим образом:

- норма бухгалтерских правил имеет в бухгалтерском учете приоритет над нормами других отраслей права. Например, порядок оценки имущества в бухгалтерском учете регулируется нормами бухгалтерского, а не налогового учета;
- при наличии противоречий в документах, относящихся к разным уровням (имеющим разный юридический статус), применяется документ более высокого уровня. Например, норм Федерального закона «О бухгалтерском учете» выше норм ПБУ;
- в случае конфликта документов одного уровня приоритет имеет документ, изданный позже;
- в случае противоречия предписаний, содержащихся в одном и том же нормативном документе, одно из которых носит общий (широкий), другое — специальный характер, применяется специальная (узкая) норма.

Контрольные вопросы и задания

1. Какие документы относятся к нормативному уровню регулирования бухгалтерского учета?
2. Что понимается под учетной политикой организации, для чего она необходима?
3. Кто разрабатывает учетную политику организации.
4. Прокомментируйте допущения и требования, представленные в табл. 1.2. Приведите примеры.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

1.3. **Метод бухгалтерского учета**

Основными этапами учетного процесса, которые обеспечивают изучение объектов бухгалтерского учета, являются: наблюдение, стоимостное измерение, регистрация и обобщение (рис. 1.4). Для их осуществления используется *система* определенных приемов, или способов, которая составляет метод *бухгалтерского учета.* Выделяют следующие элементы метода бухгалтерского учета:

- документирование;
- инвентаризация;
- оценка и калькуляция;
- счета бухгалтерского учета и двойная запись;
- бухгалтерский баланс и отчетность.

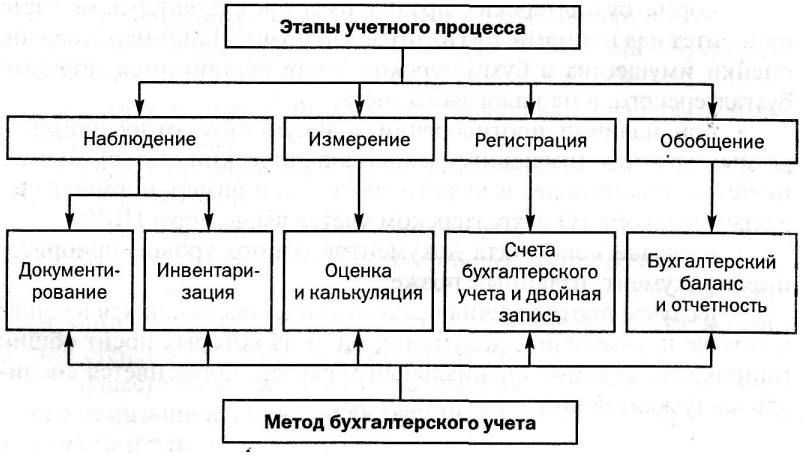

Рис. 1.4. Взаимосвязь этапов учетного процесса и метода бухгалтерского учета

Документирование

Документирование обеспечивает сплошной, непрерывный учет всех объектов бухгалтерского учета. В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами, служащими первичными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

В Федеральном законе от 20 февраля 1995 г. № 24-ФЗ «Об информации, информатизации и защите информации» приводится

следующее определение документа: «Документированная информация (документ) — зафиксированная на материальном носителе информация с реквизитами, позволяющими ее идентифицировать»[1]; таким образом, документ — это материальный объект с зафиксированной на нем информацией.

Бухгалтерский документ — письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции или о праве на ее совершение, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета.

Первичный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным — непосредственно после ее окончания.

Документы состоят из элементов, которые называются реквизитами.

Первичные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, для придания им юридической силы должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа (формы);
- код формы;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц и их расшифровки.

В зависимости от характера операции, требований нормативных актов и технологии обработки учетной информации, в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты (например, печать и паспортные данные).

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Наиболее полно требования, предъявляемые к документальному оформлению хозяйственных операций, представлены в Поло-

[1] Этот Закон утратил силу, но определение применимо и в настоящее время.

жении о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденном Минфином СССР 29 июля 1983 г. (№ 105).

В частности, записи в документах осуществляются способом, обеспечивающим их сохранность в течение установленного времени (например, чернилами). Свободные строки прочеркиваются.

Первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке по форме (полнота и правильность оформления, наличие реквизитов) и по содержанию (законность операции, увязка отдельных показателей).

Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования: дату записи в учетный регистр, гашение штампом с указанием даты и др.

Ошибки в документах, созданных вручную, исправляются корректурным способом и лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций. Зачеркивается одной чертой неправильный текст или сумма, надписывается сверху правильный текст или сумма. Исправление оговаривается надписью *«Исправлено»,* подтверждается подписями тех же лиц, которые подписали документ, с указанием даты внесения исправлений. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается.

Движение документов от момента составления в данной организации или получения от других организаций до сдачи в архив после обработки и систематизации называется *документооборотом.* Документооборот регламентируется графиком, который может быть оформлен в виде схемы, таблицы или приказа с перечнем работ по созданию, проверке и обработке документов в каждом подразделении организации, с указанием исполнителей и сроков работ.

Работу по составлению *графика документооборота* и контроль за его исполнением осуществляет главный бухгалтер. График утверждается приказом руководителя организации.

Первичные документы, учетные регистры и бухгалтерская отчетность подлежат обязательному хранению в соответствии с установленными порядком и сроками. Ответственность за обеспечение сохранности в период работы с ними и своевременную их передачу в архив несет главный бухгалтер. Ответственность за организацию хранения первичных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

Порядок хранения документов бухгалтерского учета определен Федеральным законом «О бухгалтерском учете». В ст. 17 этого Закона указано, что организации обязаны хранить первичные доку-

менты, учетные регистры и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

Первичные документы могут составляться на бумажных и (или) машинных носителях информации. Программы кодирования, идентификации и машинной обработки данных документов на машинных носителях должны обладать системой защиты и храниться в организации в течение срока, установленного для соответствующих первичных документов.

Инвентаризация

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.

Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств, а также производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации на правах собственности, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), и имущество, не учтенное по каким-либо причинам. Инвентаризация проводится по местам хранения объектов и материально ответственным лицам.

Основными целями инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно согласно ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете»:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации.

Методика проведения инвентаризации, порядок документального оформления ее результатов установлены Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Для проведения инвентаризации в организации создается *постоянно действующая инвентаризационная комиссия.* При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются *рабочие инвентаризационные комиссии.* При малом объеме работ и наличии в организации *ревизионной комиссии* проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее.

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания ее результатов недействительными.

Перед проверкой фактического наличия имущества материально ответственные лица дают расписки в том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы инвентаризационной комиссии и все ценности, поступившие под ответственность материально ответственных лиц, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Результаты работы инвентаризационной комиссии отражаются в *инвентаризационных описях* или *актах инвентаризации,* которые подписывают все члены комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии претензий к членам комиссии и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

По имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения фактического наличия от учетных данных, составляются *сличительные ведомости.* В них отражаются расхождения между данными бухгалтерского учета и инвентаризационных описей. Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

1) излишек имущества приходуется по рыночной стоимости, а соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации;

2) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, сверх норм — на виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации, при этом должны быть получены решения следственных или судебных органов, подтверждающих либо отсутствие виновных лиц, либо отказ во взыскании ущерба с них.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете.

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности ее осуществления. Они происходят с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой и т.п., где проводилась инвентаризация. Результаты контрольных проверок оформляются актом и регистрируются в книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризации.

Оценка и калькуляция

Активы, обязательства и иные объекты для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежат *оценке* в стоимостном выражении. Цель оценки — дать стоимостную характеристику каждого объекта бухгалтерского учета. Оценка материальных объектов — это способ перевода из натурального измерителя учетных объектов в денежный.

Калькуляция представляет собой способ исчисления оценок.

Активы, приобретенные за плату, оценивают путем суммирования фактически произведенных затрат на их покупку; активы, полученные по договору дарения, — по рыночной стоимости на дату оприходования; активы, произведенные в самой организации, — по стоимости их изготовления.

Активы, внесенные учредителем (участником) организации в счет вклада в уставный (складочный) капитал, оценивают по стоимости, согласованной с другими учредителями (участниками); активы, приобретенные в обмен на другое имущество, — по стоимости активов (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, при этом стоимость последних устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных ценностей.

Бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в рублях на основе пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ (Банка России) на дату совершения операции. Одновременно эти записи осуществляются в валюте расчетов и платежей.

Бухгалтерский баланс и отчетность

Бухгалтерская отчетность представляет собой систему показателей, отражающих на отчетную дату имущественное и финансовое положение организации, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

Основным отчетным документом является бухгалтерский баланс. В соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» бухгалтерский баланс должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

Баланс имеет форму таблицы, состоящей из двух частей: актива и пассива. Актив баланса показывает, что имеет и чем владеет организация. В нем представлены хозяйственные средства по составу и размещению. Пассив баланса раскрывает источники происхождения активов организации.

Так как сумма активов организации равна сумме пассивов, это определяет равенство итогов актива и пассива баланса. Принципиальная схема бухгалтерского баланса:

Актив = Пассив (А = П).

Итог баланса называется *валютой баланса.*

Баланс делится на разделы, которые, в свою очередь, подразделяются на статьи. В активе баланса два раздела, в пассиве — три (табл. 1.3).

 Таблица 1.3.

Бухгалтерский баланс

АКТИВ	**ПАССИВ**
I. Внеоборотные активы	*III. Капитал и резервы*
II. Оборотные активы	*IV. Долгосрочные обязательства*
	V. Краткосрочные обязательства
БАЛАНС (сумма разделов 1 и II)	БАЛАНС (сумма разделов III, IV и V)

В разделах расположены статьи баланса, которые характеризуют отдельные виды активов и источников их формирования. В активе баланса статьи идут в порядке возрастания ликвидности, в пассиве — в порядке возрастания степени востребования обязательств.

В бухгалтерском балансе активы и обязательства представлены с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.

Пример 1.1. Составление бухгалтерского баланса.

Исходная информация: основные средства — 1000 руб.; уставный капитал — 2000 руб.; материалы — 800 руб.; краткосрочный кредит — 1000 руб., кредиторская задолженность перед персоналом по оплате труда — 500 руб.; дебиторская задолженность подотчетных лиц — 600 руб.; расчетный счет — 1200 руб.; кредиторская задолженность перед бюджетом по налогам и сборам — 100 руб.

Бухгалтерский баланс

АКТИВ	Сумма	ПАССИВ	Сумма
I. Внеоборотные активы Основные средства	1000	*III. Капитал и резервы* Уставный капитал	2000
Итого по разделу 1	1000	Итого по разделу II!	2000
II. Оборотные активы Запасы (материалы) Дебиторская задолженность Денежные средства	800 600 1200	*IV. Долгосрочные обязательства*	
Итого по разделу II	2600	Итого по разделу IV	—
		V. Краткосрочные обязательства Займы и кредиты Кредиторская задолженность: — перед персоналом организации	1000 500

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Окончание

АКТИВ	Сумма	ПАССИВ	Сумма
		— по *налогам и сборам*	100
		Итого по разделу V	1600
БАЛАНС	3600	БАЛАНС	3600

Хозяйственные операции, происходящие в организации, изменяют либо состав и размещение средств, либо источники их формирования, либо одновременно и имущество (активы) организации, и ее обязательства.

Все хозяйственные операции по признаку их влияния на валюту баланса делятся на четыре вида:

3) операции, которые вызывают изменения только в активе баланса (одна статья в активе увеличивается, другая уменьшается); валюта баланса не меняется;

2) операции, вызывающие изменения только в пассиве баланса, не изменяя его итога;

3) операции, которые связаны одновременно с увеличением активов организации и ее обязательств; в связи с этим происходит равновеликое увеличение актива и пассива баланса; валюта баланса увеличивается;

4) операции, отражающие выбытие средств организации и соответственно равновеликое уменьшение актива и пассива баланса; валюта баланса уменьшается.

Проиллюстрируем влияние хозяйственных операций на баланс на примере.

Пример 1.2. Возьмем данные баланса, приведенного в примере 1.1, и, кроме того, следующую информацию.

Отпущены со склада в основное производство материалы — 500 руб.

В результате этой операции статья «Материалы» уменьшается, а статья «Затраты в незавершенном производстве» увеличивается на ту же самую сумму. Операция происходит только в активе, валюта баланса не меняется.

Удержан налог на доходы физических лиц (НДФЛ) — 50 руб.

В результате этой операции кредиторская задолженность перед персоналом организации уменьшается, а задолженность перед бюджетом увеличивается на удержанную сумму налога. Операция происходит только в пассиве, валюта баланса не меняется.

Зачислен на расчетный счет краткосрочный кредит — 1500 руб.

В активе баланса увеличивается статья «Денежные средства», в пассиве — «Краткосрочные займы и кредиты». Валюта баланса увеличится на 1500 руб. и составит 5100 руб. (3600 руб. + 1500 руб.).

Перечислена с расчетного счета заработная плата работникам — 400 руб.

В активе баланса уменьшается статья «Денежные средства», а в пассиве — «Кредиторская задолженность перед персоналом» — на сумму выданной заработной платы. Валюта баланса уменьшится и составит 4700 руб. (5100 руб. - 400 руб.).

Если величину изменений (сумму хозяйственной операции) обозначить через Δx, то приведенные выше четыре вида балансовых изменений можно записать следующими формулами:

А — Δ*x* + Δ*x* = П. Операция происходит только в активе баланса; валюта баланса не меняется.

А = П — Δx + Δ*x*. Операция происходит только в пассиве баланса; валюта баланса не меняется.

А + Δx = П + Δx. Происходит равновеликое увеличение актива и пассива; валюта баланса возрастает.

А — Δx = П — Δx. Равновеликое уменьшение актива и пассива баланса; валюта баланса уменьшается.

Существует несколько разновидностей бухгалтерских балансов. Классификация бухгалтерских балансов по разным основаниям приведена в табл. 1.4.

Таблица 1.4. **Классификация бухгалтерских балансов**

Признак классификации	Виды бухгалтерских балансов
По срокам составления	*Вступительные* — при создании организаций *Текущие* — начальные (на начало года), промежуточные (ежемесячные, ежеквартальные), заключительные (на конец года) *Ликвидационные* — при ликвидации организации *Разделительные* — при разделении хозяйствующего субъекта на ряд юридических лиц *Объединительные* — при объединении ряда юридических лиц
По характеру показателей	*Статические,* которые отражают состояние объектов учета организации в денежном выражении по рыночным (текущим) ценам на отчетную дату *Динамические,* которые составляются на основе первоначальной стоимости объектов учета (в исторической оценке)

Окончание табл. 1.4

Признак классификации	Виды бухгалтерских балансов
По источникам составления	*Инвентарные* — только на основе инвентарных ведомостей (описей) Книжные — по данным бухгалтерского учета без проведения инвентаризации *Генеральные* — в основе и текущие учетные (книжные) записи, и результаты инвентаризации
По объему информации	Единичные, которые характеризуют деятельность одной организации Сводные — объединение балансов ряда организаций Консолидированные — разновидность сводных; объединяют балансы организаций юридически самостоятельных, но взаимосвязанных в экономическом отношении
По объекту отражения	Самостоятельные — балансы организаций — юридических лиц *Отдельные* — балансы структурных подразделений организаций
По способу очистки	Балансы-брутто, которые включают регулирующие статьи Балансы-нетто — за минусом регулирующих статей

Счета бухгалтерского учета и двойная запись

Бухгалтерский баланс как способ обобщения информации дает характеристику активов и пассивов организации на определенную дату. Но хозяйственные средства организации находятся в непрерывном движении, поэтому для учета текущих изменений объектов учета и их контроля используют систему счетов бухгалтерского учета.

Счет бухгалтерского учета — это способ группировки, текущего (непрерывного, повседневного) учета и контроля объектов бухгалтерского учета в целях получения необходимых данных. Каждый бухгалтерский счет можно представить в виде двусторонней таблицы, левая часть которой называется *дебетом,* правая — *кредитом:*

Наименование счета

Дебет	Кредит

Все счета по отношению к балансу делятся на активные, пассивные и активно-пассивные.

Активные счета предназначены для учета имущества (активов) организации, *пассивные счета* — источников формирования этого имущества (капитала и обязательств).

Первой записью на счетах является запись начального остатка, который называется *сальдо.* В активных счетах сальдо записывается по дебету счета (дебетовое), в пассивных — по кредиту счета (кредитовое).

После записи сальдо на счетах в хронологическом порядке отражают хозяйственные операции, вызывающие изменения соответствующего объекта учета. Если счет активный, то по дебету записывают увеличение актива, по кредиту — его уменьшение. В пассивных счетах по кредиту записывают увеличение источника, по дебету — его уменьшение.

В конце месяца подсчитывают обороты (суммы изменений) за период в отдельности по дебету и кредиту счета и рассчитывают конечное сальдо по следующим формулам:

1) если счет активный:

$$С_{кон} = С_{нач} + О_д - О_к;$$

2) если счет пассивный:

$$С_{кон} = С_{нач} + О_к - О_д,$$

где $С_{кон}$ — сальдо конечное; $С_{нач}$ — сальдо начальное; $О_д$ — оборот по дебету счета; $О_к$ — оборот по кредиту счета.

Рассмотрим схему записей на активных и пассивных счетах.

Схема активного счета

Наименование счета

Дебет	Кредит
Снач	
Операции, вызывающие *увеличение* актива	Операции, вызывающие *уменьшение* актива
$0_д$ — сумма всех хозяйственных операций по дебету счета	$0_к$ — сумма всех хозяйственных операций по кредиту счета
Скон=Снач+Од-Ок	

Схема пассивного счета

Наименование счета

Дебет	Кредит
Операции, вызывающие уменьшение пассива	Операции, вызывающие *увеличение* пассива
Од — сумма всех хозяйственных операций по дебету счета	$О_к$ — сумма всех хозяйственных операций по кредиту счета
	Скон+Снач+Ол-Од

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Активно-пассивные счета предназначены одновременно для учета имущества (активов) и обязательств организации. На активно-пассивных счетах учитываются, как правило, расчеты организации с юридическими и физическими лицами. Эти счета могут иметь сальдо и дебетовое, и кредитовое, а также одновременно дебетовое и кредитовое (развернутое сальдо). Дебетовое сальдо показывает величину дебиторской задолженности и отражается в активе баланса, кредитовое сальдо — величину кредиторской задолженности и отражается в пассиве баланса. Записи по дебету активно-пассивного счета означают либо увеличение дебиторской задолженности, либо уменьшение кредиторской задолженности, а записи по кредиту — либо увеличение кредиторской задолженности, либо уменьшение дебиторской задолженности в зависимости от содержания операции.

Схема активно-пассивного счета

Наименование счета

Дебет	Кредит
$С_{нач}$ — величина дебиторской задолженности	$С_{нач}$ — величина кредиторской задолженности
Операции, вызывающие уменьшение кредиторской задолженности	Операции, вызывающие *увеличение* кредиторской задолженности
Операции, вызывающие увеличение дебиторской задолженности	Операции, вызывающие уменьшение дебиторской задолженности
$С_{кон}$ — величина дебиторской задолженности	$С_{кон}$ — величина кредиторской задолженности

Развернутое сальдо на конец месяца определяют и записывают на основе данных аналитического учета. Аналитический учет дает информацию о состоянии расчетов с каждым дебитором (например, покупателем) и каждым кредитором (например, поставщиком), в конце месяца сначала в отдельности по каждому дебитору и кредитору выводится сальдо расчетов, затем подсчитывается общая сумма дебиторской и кредиторской задолженности.

Для отражения хозяйственных операций на счетах используется *принцип двойной записи,* который состоит в том, что каждая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета дважды: по дебету одного и кредиту другого, корреспондирующего с ним, счета в одной и той же сумме.

Корреспондирующими называются счета, которые взаимодействуют в данной хозяйственной операции, а сама взаимосвязь счетов называется *корреспонденцией* и обозначается бухгалтерской проводкой.

Бухгалтерская проводка — это указание дебета и кредита корреспондирующих счетов и суммы хозяйственной операции.

Применение принципа двойной записи связано с тем, что любая хозяйственная операция вызывает равновеликое изменение не одного, а двух объектов учета. Так, при получении наличных денег с расчетного счета в кассу происходит их уменьшение на расчетном счете и одновременно увеличение в кассе. В данном случае счета «Касса» и «Расчетные счета» являются корреспондирующими счетами.

Двойная запись обеспечивает возможность контроля за правильностью отражения хозяйственных операций (сумма оборотов по дебету всех счетов равняется сумме оборотов по кредиту корреспондирующих счетов).

Чтобы правильно составить бухгалтерскую проводку, нужно определить:

- какие объекты бухгалтерского учета изменились в результате данной хозяйственной операции;
- какие счета бухгалтерского учета используются для учета этих объектов;
- какие эти счета по отношению к балансу;
- что произошло с данными объектами учета в результате хозяйственной операции (увеличение или уменьшение) и по какой стороне счета (дебету или кредиту) должно быть записано это изменение.

Бухгалтерский документ считается обработанным, если по нему составлена бухгалтерская проводка. Бухгалтерские проводки оформляются в учетных регистрах (журналах-ордерах, ведомостях), а также в виде *контировочной надписи (conto* — счет) на первичном документе, в котором зафиксирован факт совершения хозяйственной операции.

Пример 1.3. Используя данные баланса в качестве начального сальдо, отразим на счетах бухгалтерского учета методом двойной записи приведенные далее в п. 4 хозяйственные операции, подсчитаем обороты и выведем конечное сальдо.

1. Отпущены со склада в основное производство материалы — 500 руб.

Операция вызывает изменения на счетах «Материалы.» и «Основное производство». Оба эти счета являются активными. Затраты в основном производстве увеличиваются на 500 руб., поэтому сумма записывается в дебет счета «Основное производство». Материалы уменьшились на 500 руб., поэтому сумма записывается в кредит счета «Материалы».

Бухгалтерская проводка имеет вид:

Дебет счета «Основное производство» — 500 руб.

Кредит счета «Материалы» -— 500 руб.

2. Удержан НДФЛ из заработной платы работников — 50 руб.

В этой операции корреспондируют счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» и «Расчеты по налогам и сборам». Оба счета являются, как правило, пассивными, поскольку характеризуют обязательства организации. В результате операции задолженность перед персоналом уменьшается: уменьшение в пассивном счете записывается по дебету счета, а кредиторская задолженность по налогам и сборам увеличивается на удержанную сумму налога, что в пассивном счете отражается по кредиту счета.

Бухгалтерская проводка имеет вид:

Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 50 руб.

Кредит счета «Расчеты по налогам и сборам» — 50 руб.

3. Зачислен на расчетный счет краткосрочный кредит — 1500 руб.

Увеличиваются денежные средства на расчетном счете, что в активном счете записывается по дебету; одновременно увеличивается задолженность по кредитам, что в пассивном счете отражается по кредиту счета «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Бухгалтерская проводка имеет вид: Дебет счета «Расчетные счета» — 1500 руб.

Кредит счета «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — 1500 руб.

4. Перечислена с расчетного счета заработная плата работникам —400 руб.

В результате операции уменьшаются денежные средства на расчетном счете, что отражается по кредиту активного счета «Расчетные счета»; одновременно уменьшается кредиторская задолженность перед персоналом на сумму выданной заработной платы, что в пассивном счете записывается по дебету.

Бухгалтерская проводка имеет вид:

Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 400 руб.

Кредит счета «Расчетные счета» — 400 руб.

Счет «Материалы»

Дебет	Кредит
$С_{нач}$ 800	
	1) 500
$О_д$ —	$О_к$ 500
$С_{кон}$ 300	

Счет «Расчетные счета»

Дебет	Кредит
$С_{нач}$ 1200	
3) 1500	4) 400
$О_д$ 1500	$О_к$ 400
$С_{кон}$ 2300	

Счет «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет	Кредит
	$С_{нач}$ 500
2) 50	
4) 400	
$О_д$ 450	$О_к$ —
	$С_{кон}$ 50

Счет «Расчеты по налогам и сборам»

Дебет	Кредит
	$С_{нач}$ 100
	2) 50
$О_д$ —	$О_к$ 50
	$С_{кон}$ 150

Счет «Основное производство»

Дебет	Кредит
$С_{нач}$ —	
1) 500	
$О_д$ 500	
$С_{кон}$ 500	

Счет «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Дебет	Кредит
	$С_{нач}$ 1000
	3) 1500
$О_д$ —	$О_к$ 1500
	$С_{кон}$ 2500

Схематично четыре вида хозяйственных операций и их влияние на изменения, происходящие на счетах бухгалтерского учета, представлены в табл. 1.5.

Таб.

Вид операции	Отражение операции на счетах		Влияние операции на сальдо счета	
	по дебету	по кредиту	активного	пассивного
1-й	Активного	Активного	Увеличение по одному; уменьшение по другому счету	Нет
2-й	Пассивного	Пассивного	Нет	Увеличение по одному; уменьшение по другому счету
3-й	Активного	Пассивного	Увеличение	Увеличение
4-й	Пассивного	Активного	Уменьшение	Уменьшение

Корреспонденция счетов может быть простой и сложной.

Простой называют корреспонденцию счетов, при которой один счет дебетуют, а другой кредитуют на ту же сумму. Все рассмотренные выше примеры были связаны с простой корреспонденцией счетов.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Сложной называют корреспонденцию счетов, при которой один счет дебетуют и несколько счетов кредитуют или, наоборот, несколько счетов кредитуют, а один счет дебетуют на ту же сумму. Применение сложной корреспонденции счетов не нарушает двойную запись, так как сумма записей по дебету (кредиту) нескольких счетов равна сумме записей по кредиту (дебету) одного счета.

Приведем пример сложной корреспонденции счетов.

Пример 1.4. Приняты к оплате (акцептованы) счета поставщиков за поступившие материалы на сумму 118 руб., в том числе налог на добавленную стоимость (НДС) — 18 руб.

Бухгалтерская проводка имеет вид:

Дебет счета «Материалы» — 100 руб.

Дебет счета «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — 18 руб.

Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 118 руб.

Как правило, любую сложную корреспонденцию можно разбить и представить в виде нескольких простых.

Для отражения хозяйственных операций на счетах организации используют План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (далее — План счетов) и Инструкцию по его применению. План счетов представляет собой систематизированный перечень счетов, в основе которого лежит классификация счетов по экономическому содержанию. План счетов является единым и обязательным к применению в организациях всех отраслей народного хозяйства и видов деятельности (кроме кредитных и бюджетных организаций), ведущих учет методом двойной записи, независимо от подчиненности и организационно-правовой формы.

Все счета сгруппированы в Плане счетов в восьми разделах и имеют нумерацию от 01 до 99. Кроме того, есть раздел без номера — это забалансовые счета, нумерация которых от 001 до 011.

Забалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации (например, счет 001 «Арендованные основные средства»), условных прав и обязательств (например, счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»), а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями (например, счет 010 «Износ

основных средств»). На забалансовые счета принцип двойной записи не распространяется, на них делаются односторонние записи — только по дебету или по кредиту.

Нумерация счетов удобна для записей в бухгалтерском учете. Так, вместо записи:

Дебет счета «Расчетные счета» Кредит счета «Касса» пишут:

Дебет 51 Кредит 50, или — Дт 51 Кт 50,

где 51 — номер счета «Расчетные счета» согласно Плану счетов;

50 — соответственно номер счета «Касса»;

Дт и Кт — сокращение слов «Дебет» и «Кредит».

Правила оценки статей баланса установлены Положениями по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Так, основные средства и нематериальные активы отражаются в балансе по остаточной стоимости, т.е. по фактическим затратам на их приобретение, сооружение и изготовление за вычетом суммы начисленной амортизации. Финансовый результат отчетного года отражается в бухгалтерском балансе как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Состав и структура бухгалтерской отчетности рассмотрены в главе 14.

Синтетические и аналитические счета

В зависимости от степени обобщения информации в учете выделяют синтетические, аналитические и субсчета.

Счета, которые открывают для учета сгруппированных экономически однородных объектов учета и содержат обобщенные данные о них, называют *синтетическими счетами.* Однако информации таких счетов для управления и контроля явно недостаточно. Необходимо знать остатки и движение отдельных видов материалов, задолженность по оплате труда каждому работнику для выплаты причитающегося ему заработка и удержания налогов и т.п. В связи с этим в развитие синтетических счетов открывают *аналитические счета,* которые используют для индивидуальных объектов учета, на них отражается детализированная информация об объекте. Так, к синтетическому счету 10 «Материалы» открывают столько аналитических счетов, сколько видов различных материалов имеется в организации.

На синтетических счетах учет ведут в денежном измерении, на аналитических — в денежном, а если это необходимо — и в натуральных, и в трудовых измерителях.

Между синтетическими и аналитическими счетами существует тесная взаимосвязь:

1) сальдо начальное (конечное) синтетического счета равно сумме соответствующих остатков по аналитическим счетам, открытым в развитие данного синтетического счета;

2) сумма оборотов по дебету (кредиту) по аналитическим счетам равна обороту по дебету (кредиту) соответствующего синтетического счета;

3) каждая хозяйственная операция, записанная на синтетических счетах, должна быть отражена по соответствующим аналитическим счетам.

Кроме синтетических и аналитических счетов в бухгалтерском учете используются *субсчета* — группы однородных аналитических счетов в пределах одного синтетического счета. Перечень синтетических счетов и субсчетов представлен в Плане счетов.

Классификация счетов *бухгалтерского учета*

Классифицировать счета можно по разным основаниям. Ранее была рассмотрена классификация счетов по отношению к балансу (активные, пассивные и активно-пассивные), по степени обобщения содержащейся информации (синтетические, аналитические и субсчета). Группировка счетов по экономическому содержанию содержится в Плане счетов.

В основе классификации счетов по назначению и структуре лежит порядок отражения на счетах тех или иных объектов учета.

В соответствии с этой классификацией можно выделить следующие группы счетов.

Имущественно-инвентарные счета (01, 03, 04, 07, 10, 11, 41, 43, 45), которые предназначены для учета имущества (вещей и нематериальных активов). Все эти счета по отношению к балансу являются активными; они требуют аналитического учета, причем используются как денежные, так и натуральные измерители.

Денежные счета (50, 51, 52, 55, 57, 58, 81) выделяют в отдельную группу ввиду особого значения денежных средств и финансовых вложений; все счета активные.

Счета капитала (80, 82, 83, 84, 86). Счета 80, 82, 83, 86 по отношению к балансу пассивные; счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — активно-пассивный.

Регулирующие счета (02, 05, 14, 16, 42, 59, 63) предназначены для уточнения оценки хозяйственных средств, т.е. для регулирования показателей активных счетов и в соответствии с этим сами яв-ляются пассивными, например счета 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов». Исключение составляет счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», который является активно-пассивным.

Собирательно-распределительные счета (15, 25,26,28,40,44, 94) предназначены для аккумулирования и распределения расходов, связанных с производством и продажей продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Особенность счетов этой группы состоит в том, что по окончании отчетного периода они, как правило, закрываются, т.е. собранные на них расходы распределяются согласно соответствующим нормативным актам или базам распределения между объектами учета, переходящего остатка не имеют и в балансе не отражаются.

Отчетно-распределительные счета (46, 96, 97, 98) служат для учета и распределения расходов и доходов между смежными отчетными периодами в целях их равномерного включения в издержки производства или отражения в учете полученных доходов.

Калькуляционные счета (20,21, 23, 29) позволяют определить себестоимость произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), а счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» дает возможность сформировать первоначальную стоимость объектов основных средств и нематериальных активов.

Финансово-результатные счета (90, 91, 99) предназначены для обобщения информации о формировании финансовых результатов деятельности организации. Счет 90 «Продажи» служит для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от обычных видов деятельности организации путем сопоставления оборотов по дебету и кредиту счета. Счет бессальдовый, в балансе не присутствует.

По кредиту счета показывают выручку от продаж, по дебету — себестоимость продаж. Если оборот по кредиту счета больше оборота по дебету, то разница между ними представляет собой прибыль и записывается проводкой Дт 90 Кт 99. Если расходы не покрываются выручкой, т.е. оборот по дебету больше оборота по кредиту, то разница этих оборотов представляет убыток и записывается проводкой Дт 99, Кт 90.

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» обобщается информация о прочих доходах и расходах отчетного периода. По кредиту счета отражают доходы, по дебету — расходы. Сопоставлением де-

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

бетового и кредитового оборотов определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц, которое списывается на счет 99. Счет 99 «Прибыли и убытки» является активно-пассивным, по дебету счета отражаются убытки, по кредиту — прибыль.

Расчетные счета (09, 19, 60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76, 77, 79) предназначены для отражения расчетов организации с физическими и юридическими лицами. Некоторые из этих счетов являются активными, например 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»; другие пассивными — 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», но большинство из них активно-пассивные.

Контрольные вопросы и задания

1. Что понимается под бухгалтерским документом? Какие обязательные реквизиты должен иметь бухгалтерский документ?
2. Что такое документооборот? Для чего разрабатывают график документооборота? Приведите примеры бухгалтерских документов.
3. Что такое инвентаризация? Назовите цели инвентаризации. В каких случаях обязательно проведение инвентаризации?
4. Как отражаются в учете выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета?
5. Как будет формироваться оценка сырья, приобретенного за плату и полученного по договору дарения?
6. Что такое бухгалтерский баланс? Какие виды балансов вы знаете?
7. Что называется валютой баланса? Как повлияют на валюту баланса следующие хозяйственные операции:
   - погашена с расчетного счета задолженность поставщику в размере 118 000 руб.;
   - отпущены со склада в производство материалы на сумму 346 руб.;
   - выдано из кассы под отчет на командировочные расходы 35 000 руб.;
   - зачислено на расчетный счет в погашение дебиторской задолженности от покупателей 236 000 руб.
8. Какое сальдо имеют активные, пассивные, активно-пассивные счета? Приведите примеры активных, пассивных и активно-пассивных счетов.
9. Что называется бухгалтерской проводкой и как она записывается?
10. Какова связь между синтетическими и аналитическими счетами?
11. Что такое субсчета? Приведите примеры субсчетов.

1.4. Бухгалтерская процедура

Под бухгалтерской процедурой понимается определенный порядок Действий, необходимый для выполнения задач, стоящих перед бухгалтерским учетом. Порядок осуществления бухгалтерской процедуры представлен на рис. 1.5.

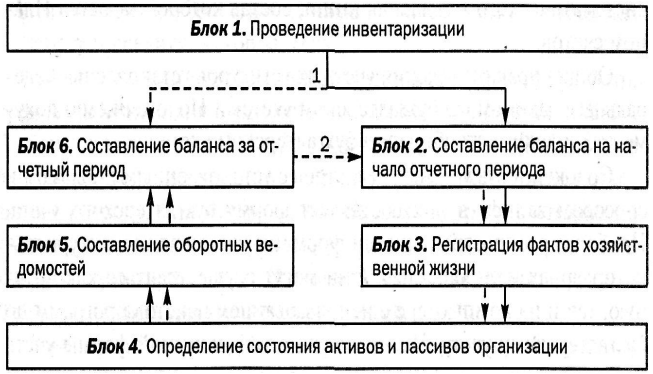

Рис. 1.5. Процедура бухгалтерского учета:
1 — начало бухгалтерской процедуры; 2 — осуществление бухгалтерской процедуры между отчетными периодами

***Этап** 1 (**блоки** 1 **и** 2).* Проводится инвентаризация и составляется вступительный баланс, или баланс на начало отчетного периода.

Цель этого этапа состоит в том, чтобы определить, чем располагает организация для ведения финансово-хозяйственной деятельности, каковы ее активы и пассивы.

***Этап** 2 (**блок 3**).* Фиксируются факты хозяйственной жизни, зафиксированные в первичных документах, в регистрах бухгалтерского учета.

Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности. Регистры бухгалтерского учета ведут в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, дисках, дискетах. Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

В зависимости от содержания учетные регистры подразделяются на синтетические и аналитические, по характеру учетных записей — на регистры хронологического и систематического порядка, В первом случае записи ведутся в хронологическом порядке, *вб* втором — в системе счетов. Примером регистра хронологического учета является книга учета фактов хозяйственной деятельности, систематического — Главная книга, состав которой задается Планом счетов.

Общие правила ведения учетных регистров установлены Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете.

Совокупность учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них составляет форму бухгалтерского учета. Наиболее распространенными формами учета являются журналь-но-ордерная и упрощенная. Они могут осуществляться как вручную, так и на компьютере с использованием пакетов программ по бухгалтерскому учету. Использование той или иной формы учета зависит от размеров организации, объемов учетной работы, уровня квалификации работников, развития информационной базы и обеспеченности организации компьютерной техникой. Каждая организация самостоятельно выбирает форму учета.

Исправление ошибок в учетных регистрах осуществляется корректурным способом, способом дополнительных проводок и способом «красное сторно».

Способ дополнительных проводок используется в том случае, если ошибочно отражена меньшая сумма хозяйственной операции, чем должна быть на самом деле. В этом случае на недостающую разницу делается дополнительная проводка по тем же счетам.

При способе «красное сторно» ошибочная сумма повторяется красными чернилами. В бухгалтерском учете это означает, что она вычитается из предыдущей записи. Затем пишут правильную сумму обычными чернилами.

Этап 3 (блок 4). Состояние активов и пассивов организации осуществляется в основном регистре синтетического учета — Главной книге — путем подсчета конечного сальдо на счетах на основе данных о начальных остатках, корреспонденции счетов по совершенным хозяйственным операциям и оборотов по счетам.

***Этап** 4 (**блок** 5).* Составляются оборотные ведомости.

Оборотная ведомость представляет собой способ обобщения учетной информации, отражаемой на счетах бухгалтерского учета. Различают оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам (см. пример 1.5).

Оборотные ведомости составляются в конце месяца на основе данных по счетам об остатках на начало и конец месяца и оборотах по дебету и кредиту счетов за месяц.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам — это регистр, предназначенный для свода остатков и оборотов по этим счетам. В оборотную ведомость по синтетическим счетам записывают все используемые в организации счета, при этом каждому счету отводят одну строку. Ведомость состоит из трех пар граф, в которых по каждому счету показаны начальное сальдо, обороты по дебету и кредиту и конечное сальдо. В итоговой строке оборотной ведомости должны быть три пары равных итогов.

Равенство сальдо по дебету и кредиту счетов на начало и конец месяца подтверждается строением баланса, так как итог дебетовых сальдо по счетам показывает величину хозяйственных средств организации, а итог кредитовых сальдо — величину источников образования этих средств. Итоги оборотной ведомости больше валюты баланса на сумму по регулирующим счетам.

Равенство итогов дебетовых и кредитовых оборотов по всем счетам вытекает из принципа двойной записи, согласно которому каждая хозяйственная операция отражается дважды: по дебету одного и кредиту другого счета в одной и той же сумме.

Попарное равенство итогов оборотной ведомости по счетам имеет контрольное значение, так как отсутствие такого равенства свидетельствует о наличии ошибок в учетных записях, которые необходимо выявить и исправить.

Для сверки данных аналитических счетов с данными соответствующего синтетического счета применяют оборотные ведомости ПО аналитическим счетам.

Оборотной ведомостью по аналитическим счетам называют регистр, предназначенный для свода оборотов и остатков по этим счетам в целя их сверки с данными соответствующего синтетического счета. Оборотные ведомости по аналитическим счетам имеют две формы графления: одна предназначена для учета по счетам, требующим не только денежных, но и натуральных измерителей;

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

другая — для счетов, на которых используются только денежные измерители.

Форма оборотной ведомости для аналитических счетов, по которым используются только денежные измерители, совпадает с формой оборотной ведомости по синтетическим счетам.

***Этап** 5 (**блоки** 1 **и** 6).* Составляется баланса за отчетный период на основе данных об остатках на счетах Главной книги, подтвержденных инвентаризацией, тем самым заканчивается цикл учета: от баланса к балансу.

Пример 1.5. Необходимо:

1) составить баланс на 1 марта;

2) составить корреспонденцию счетов на проведенные хозяйственные операции за март;

3) отразить операции на счетах синтетического и аналитического учета, подсчитать обороты и сальдо на 1 апреля;

4) составить оборотные ведомости по счетам аналитического учета к счетам 10 «Материалы» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и оборотную ведомость по синтетическим счетам за март; сверить данные синтетического и аналитического учета;

5) составить баланс на 1 апреля.

Исходные данные

1. **Остатки по синтетическим счетам на** 1 **марта** (**руб**.)

№ счета	Наименование счета	Дебет	Кредит
01	Основные средства	310 000	
02	Амортизация основных средств		120 000
10	Материалы	34 000	
20	Основное производство	35 000	
43	Готовая продукция	25 000	
51	Расчетные счета	142 000	
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		19 000
70	Расчеты с персоналом по оплате труда		74 000
80	Уставный капитал		300 000
99	Прибыли и убытки		33 000
	Итого	546 000	546 *000*

1.4. Бухгалтерская процедура 2. **Остатки по аналитическим счетам к счету** 10 «**Материалы**»

№ п/п	Наименование материала	Единица измерения	Цена, руб.	Количество	Сумма, руб.
1	Мех	**м**	300	100	30 000
2	Ткань подкладочная	м	80	50	4000
Итого	X	X	X	X	*34 000*

3. **Остатки по аналитическим счетам к счету** «**Расчеты с поставщиками и подрядчиками**» (**руб**.)

№ п/п	Наименование поставщика	Дебет	Кредит
1	ОАО «Текстиль»	—	4000
2	000 «Армада»	—	15 000
Итого	X	—	*19 000*

4. **Операции за июль**

№ операции	Содержание операции	Сумма, руб.	
		частная	общая
1	Отпущены со склада в производство материалы: — ткань подкладочная 20 м по 80 руб. за 1 м — мех 50 м по 300 руб. за 1 м	1600 15 000	16 600
2	Погашена с расчетного счета задолженность поставщикам, в том числе: — ОАО «Текстиль» — 000 «Армада»	4000 10 000	14 000
3	Перечислена с расчетного счета заработная плата	—	74 000
4	Поступили материалы от поставщика ОАО «Текстиль»: — ткань подкладочная 30 м по 80 руб. за 1 м — НДС по приобретенным материалам	2400 432	2832
5	Начислена заработная плата работникам	—	200 000
6	Начислена амортизация основных средств	—	20 000
7	Оприходована на склад готовая продукция из основного производства	—	250 000
8	Поступили материалы от поставщика 000 «Армада»: — мех 20 м по 300 руб. за 1 м — НДС по приобретенным материалам	6000 1080	7080
	Итого оборотов	X	584 512

Решение

1. **Бухгалтерский баланс на 1 июля 200X г.**

АКТИВ	Сумма, руб.	ПАССИВ	Сумма, руб.
(. ***Внеоборотные активы***		///. ***Капитал и резервы***	
Основные средства	190 000	Уставный капитал	300 000
		Нераспределенная прибыль	33 000
Итого по разделу 1	190 000	Итого по разделу III	333 000
//. ***Оборотные активы***		*IV. **Долгосрочные обязательства***	
Запасы,	94 000		
в том числе:			
— материалы	34 000		
— затраты в незавершен-ном производстве	35 000		
— готовая продукция	25 000		
Денежные средства	142 000	Итого по разделу IV	—
Итого по разделу II	236 000	V. ***Краткосрочные обязательства***	
		Кредиторская задолженность,	93 000
		в том числе:	
		— поставщики и подрядчики	19 000
		— перед персоналом организации	74 000
		Итого по разделу V	93 000
БАЛАНС	426 000	БАЛАНС	426 000

2. **Корреспонденция счетов на проведенные хозяйственные операции**

№ операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	16 600	20	10
2	14 000	60	51
3	74 000	70	51
4	2400	10	60
	432	19	60
5	200 000	20	70
6	20 000	20	1
7	250 000	43	20
8	6000	10	60
	1080	19	60

3. Отражение операций на счетах

Счет 10 «Материалы»

Дебет		Кредит	
$С_{нач}$	34 000		
4)	2400	1)	16 600
8)	6000		
$О_д$	8400	$О_к$	16 600
$С_{кон}$	25 800		

Счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Дебет		Кредит	
$С_{нач}$	—		
4)	432		
8)	1080		
$О_д$	1512	$О_к$	—
$С_{кон}$	1512		

Счет 20 «Основное производство»

Дебет		Кредит	
$С_{нач}$	35 000		
1)	16 600	7)	250 000
5)	200 000		
6)	20 000		
$О_д$	236 600	$О_к$	250 000
$С_{кон}$	21 600		

Счет 43 «Готовая продукция»

Дебет		Кредит	
$С_{нач}$	25 000		
7)	250 000		
$О_д$	250 000	$О_к$	—
$С_{кон}$	275 000		

Счет 02 «Амортизация основных средств»

Дебет		Кредит	
		$С_{нач}$	120 000
		6)	20 000
$О_д$	—	$О_к$	20 000
		$С_{кон}$	140 000

Счет 51 «Расчетные счета»

Дебет		Кредит	
$С_{нач}$	142 000		
		2)	14 000
		3)	74 000
$О_д$	—	$О_к$	88 000
$С_{кон}$	54 000		

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет		Кредит	
		$С_{нач}$	74 000
3)	74 000	5)	200 000
$О_д$	74 000	$О_к$	200 000
		$С_{кон}$	200 000

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет		Кредит	
		$С_{нач}$	19 000
2)	14 000	4)	2832
		8)	7080
$О_д$	14 000	$О_к$	9912
		$С_{кон}$	14 912

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Аналитические счета к счету 10 «Материалы»

Ткань подкладочная
(единица измерения — метры, цена — 80 руб. за 1 м)

Дебет			Кредит		
№ операции	кол-во	сумма, руб.	№ операции	кол-во	сумма, руб.
$С_{нач}$	50	4000			
4)	30	2400	1)	20	1600
$О_д$	30	2400	$О_к$	20	1600
$С_{кон}$	60	4800			

Мех
(единица измерения — метры, цена — 300 руб. за 1 м)

Дебет			Кредит		
№ операции	кол-во	сумма, руб.	№ операции	кол-во	сумма, руб.
$С_{нач}$	100	30 000			
8)	20	6000	1)	50	15 000
$О_д$	20	6000	$О_к$	50	15 000
$С_{кон}$	70	21 000			

Аналитические счета к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

ОАО «Текстиль»

Дебет			Кредит
		$С_{нач}$	4000
2)	4000	4)	2832
$О_д$	4000	$О_к$	2832
		$С_{кон}$	2832

ООО «Армада»

Дебет			Кредит
		$С_{нач}$	15 000
2)	10 000	8)	6490
$О_д$	10 000	$О_к$	7080
		$С_{кон}$	12 080

4. Оборотная ведомость по аналитическим счетам к счету 10 «Материалы» за март 200X г.

Наименование аналитического счета	Единица измерения	Цена за 1 м, руб.	Сальдо начальное		Оборот				Сальдо на конечное	
					приход		расход			
			кол-во	сумма, руб.	кол-во	сумма, руб.	кол-во	сумма, руб.	кол-во	сумма, руб.
Ткань подкладочная	м	80	50	4000	30	2400	20	1600	60	4800
Мех	м	300	100	30 000	20	6000	50	15 000	70	21 000
Итого			X	*34 000*	X	*8400*	X	*16 600*	X	*25 800*

Оборотная ведомость по аналитическим счетам к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» за март 200X г. (руб.)

№ п/п	Поставщики	Сальдо начальное		Оборот		Сальдо конечное	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	ОАО «Текстиль»	—	4000	4000	2832	—	2832
2	ООО «Армада»	—	15 000	10 000	7080	—	12 080
Итого		—	*19 000*	*14 000*	*9912*	—	*14 912*

Оборотная ведомость по синтетическим счетам за март 200X г. (руб.)

№ счета	Наименование счета	Сальдо начальное		Оборот		Сальдо конечное	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01	Основные средства	310 000	X	—	—	310 000	X
02	Амортизация основных средств	X	120 000	—	20 000	X	140 000
10	*Материалы*	*34 000*	X	*8400*	*16 600*	*25 800*	X
19	НДС по приобретенным ценностям	—	—	1512	—	1512	X
20	Основное производство	35 000	X	236 600	250 000	21 600	X
43	Готовая продукция	25 000	X	250 000	—	275 000	X
51	Расчетные счета	142 000	X	—	88 000	54 000	X
60	*Расчеты с поставщиками и подрядчиками*	—	*19 000*	*14 000*	*9912*	—	*14 912*
70	Расчеты с персоналом по оплате труда	X	74 000	74 000	200 000	X	200 000
80	Уставный капитал	X	300 000	—	—	X	300 000
99	Прибыли и убытки	X	33 000	—	—	—	33 000
Итого		546 000	546 000	584 512	584 512	687 912	687 912

баланс на 1 **апреля** 200X г.

АКТИВ	Сумма, руб.	ПАССИВ	Сумма, руб.
I. Внеоборотные активы Основные средства	 170 000	*III. Капитал и резервы* Уставный капитал Нераспределенная прибыль	 300 000 33 000
Итого по разделу 1	170 000	Итого по разделу III	333 000
II. Оборотные активы Запасы, в том числе: — материалы — затраты в незавершенном производстве — готовая продукция НДС по приобретенным ценностям Денежные средства	 322 400 25 800 21 600 275 000 1512 54 000	*IV. Долгосрочные обязательства*	
Итого по разделу II	377 912	Итого по разделу IV	—
		V. *Краткосрочные обязательства* Кредиторская задолженность, в том числе: — поставщики и подрядчики — перед персоналом организации Итого по разделу V	 214 912 14 912 200 000 214 912
БАЛАНС	547 912	БАЛАНС	547 912

Комментарий к решению задачи

1. В бухгалтерском балансе амортизируемое имущество (в данном примере — основные средства) отражается по остаточной стоимости, т.е. за вычетом начисленной амортизации.

2. Четвертая и восьмая бухгалтерские проводки — сложные: по кредиту счета 60 отражается общая сумма задолженности поставщикам, по дебету записывается в отдельности сумма материалов по счету 10 и сумма соответствующего НДС по приобретенным ценностям по счету 19.

3. При рассмотрении отражения операций на счетах были открыты только счета, по которым в анализируемом периоде происходили хозяйственные операции.

4. При составлении оборотной ведомости по синтетическим счетам в нее записываются все счета, по которым совершались хозяйственные операции в рассматриваемом периоде или имелись остатки на начало периода. Данные синтетического и аналитического учета, в тождественности которых нужно убедиться, выделены в синтетической и аналитических ведомостях курсивом.

5. Итоги оборотной ведомости на начало и конец периода, как правило, больше валюты баланса на величину данных по регулирующим счетам (в нашем примере — на сумму счета 02 «Амортизация основных средств»).

Контрольные вопросы и задания

1. Что такое бухгалтерская процедура?
2. Назовите этапы проведения бухгалтерской процедуры.
3. Для чего нужны регистры бухгалтерского учета?
4. Дайте определение оборотной ведомости. Какие оборотные ведомости существуют?

1.5. Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера

Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организации. Согласно проекту нового Федерального закона о бухгалтерском учете предусматривается также ответственность руководителя организации за представление бухгалтерской отчетности и обеспечение в установленных законодательством РФ случаях проведения обязательного аудита.

Руководители организации могут в зависимости от объема учетной работы:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение организации, возглавляемое главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- вести бухгалтерский учет лично.

Главный бухгалтер (бухгалтер) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации. Он подчиняется непосредственно руководителю организации и несет от-

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

ветственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими лицами. Под финансовыми и кредитными обязательствами понимаются документы, оформляющие финансовые вложения организации, договоры займа, кредитные договоры и договоры, заключенные по товарному и коммерческому кредиту.

Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, контроль за движением имущества и выполнением обязательств организации. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации.

Главному бухгалтеру (бухгалтеру) организации запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину. В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя, который несет всю полноту ответственности за последствия совершения таких операций.

С главным бухгалтером, как правило, согласовываются назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц (кассира, заведующих складами и др.).

При освобождении от должности главного бухгалтера дела сдаются вновь назначенному главному бухгалтеру (а при отсутствии последнего — работнику, назначенному приказом руководителя организации), одновременно проводится проверка состояния бухгалтерского учета и достоверности отчетных данных с составлением соответствующего акта. Акт приема и сдачи дел подписывается принимающим и сдающим дела и утверждается руководителем организации.

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите возможные варианты организации бухгалтерского учета в организации.
2. Перечислите права и обязанности главного бухгалтера.
3. Кто назначает и освобождает от должности гласного бухгалтера?
4. Каким образом передаются дела при освобождении главного бухгалтера от должности?

Итоговые задания

1. Дайте определения следующих понятий: «статистический учет», «оперативный учет», «бухгалтерский учет», «финансовый учет», «управленческий учет», «налоговый учет», «хозяйственные средства», «активы», «пассивы», «капитал», «обязательства», «учетная политика организации», «бухгалтерский документ», «документооборот», «инвентаризация», «оценка», «калькуляция», «бухгалтерский баланс», «валюта баланса», «принцип двойной записи», «бухгалтерская проводка», «процедура бухгалтерского учета».
2. Составьте бухгалтерский баланс на 01.12.200X г. к сквозной задаче.
3. Проведите экономическую группировку хозяйственных средств трикотажной фабрики по составу и источникам их образования и составьте баланс на 01.03.200X г.

Исходные данные

№ п/п	Наименование средств	Сумма, руб.
1	Костюмы на складе	83 200
2	Оборудование в цехах	333 225
3	Товары, отгруженные покупателям	41 330
4	Касса	20 000
5	Нитки на складе	5540
6	Ткань на складе	101 965
7	Незавершенное производство	67 680
8	Платья на складе	38 612
9	Уставный капитал	830 000
10	Долгосрочный кредит	197 680
11	Амортизация основных средств	187 000

№ п/п	Наименование средств	Сумма, руб.
12	Задолженность по социальному страхованию и обеспечению	70 000
13	Задолженность работников по суммам, полученным под отчет	5100
14	Доходные вложения в материальные ценности	25 492
15	Нематериальные активы	215 296
16	Расчетный счет	171 160
17	Пуговицы на складе	23 500
18	Вычислительная техника	43 840
19	Векселя к получению	47 190
20	Амортизация нематериальных активов	70 050
21	Брюки на складе	28 200
22	Застежки-молнии на складе	3500
23	НДС по приобретенным ценностям	15 210
24	Здания складов и цехов	421 000
25	Здание администрации	185 600
26	Валютный счет	50 000
27	Задолженность за полученные от поставщиков материалы	104 000
28	Задолженность по налогам и сборам	52 300
29	Задолженность по оплате труда	146 700
30	Задолженность магазина «Сирень» за поставку костюмов	68 590
31	Нераспределенная прибыль	51880
32	Резервный капитал	52 250
33	Отложенные налоговые активы	18 200
34	Векселя к оплате	31 000
35	Добавочный капитал	83 390
36	Доходы будущих периодов	137 180

4. Составьте баланс ООО «Ладога» на 1 октября 200X г. *Исходные данные*

№ п/п	Наименование средств	Сумма, руб.
1	Уставный капитал	895 100
2	Нематериальные активы	20 100
3	Материалы	10 385
4	Задолженность поставщикам	5200
5	Задолженность по оплате труда	104 375
6	Покупные полуфабрикаты	205 200
7	НДС по приобретенным ценностям	25 400
8	Незавершенное строительство	592 770
9	Основные средства	380 200
10	Задолженность прочих дебиторов	200 100
11	Краткосрочные займы	26 000
12	Задолженность по социальному страхованию и обеспечению	48 900
13	Незавершенное производство	180 860
14	Задолженность по налогам и сборам	395 970
15	Задолженность прочим кредиторам	27 385
16	Отложенные налоговые обязательства	209 700
17	Резервы предстоящих расходов	4200
18	Амортизация основных средств	10 400
19	Прибыль отчетного года	150 000
20	Авансы, выданные поставщикам	26 100
21	Касса	4150
22	Расчетный счет	10 150
23	Непокрытые убытки прошлых лет	152 000
24	Задолженность покупателей	* 5015
25	Валютный счет	1200
26	Амортизация нематериальных активов	15 100
27	Векселя к получению	2800

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

№ п/п	Наименование средств	Сумма, руб.
28	Готовая продукция	40 670
29	Расходы будущих периодов	12 300
30	Краткосрочные финансовые вложения	2500
31	Товары отгруженные	18 730
32	Задолженность работников организации по полученным займам	1700

При составлении бухгалтерского баланса по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» нужно показывать алгебраическую сумму прибыли (убытка) прошлых лет и прибыли (убытка) отчетного года. Непокрытый убыток проставляют в круглых скобках и при подсчете итога раздела III бухгалтерского баланса вычитают. 5. Определите валюту баланса на 11 ноября, если валюта баланса на 1 ноября 200X г. составила 527 000 руб.

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.
1	Поступили средства на расчетный счет из кассы	3000
2	Получены деньги в кассу от подотчетного лица	10 000
3	Принят к оплате счет поставщика за поступившие от него материалы	9000
4	Выдан вексель поставщику в обеспечение задолженности	10 000
5	Начислена амортизация нематериальных активов	5000
6	Перечислены средства с расчетного счета в погашение задолженности по кредитам	20 000

6. Составьте бухгалтерские проводки по следующим операциям:
   - оприходована на склад из основного производства готовая продукция;
   - поступила на расчетный счет плата от покупателей;
   - погашен с расчетного счета долгосрочный кредит;
   - начислена заработная плата работникам основного производства;
   - удержан из заработной платы работников НДФЛ;
   - выданы средства из кассы под отчет на командировочные расходы;
   - открыт счет аккредитива с расчетного счета;
   - погашена с расчетного счета задолженность поставщикам;

   - начислена амортизация нематериальных активов, используемых в основном производстве;
   - отпущено топливо на общехозяйственные нужды.

7. Раскройте содержание хозяйственных операций на основе приведенной в таблице корреспонденции счетов:

№ п/п	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	51	50
2	20	70
3	26	71
4	20	10
5	51	76
6	20	02
7	69	51
8	70	50
9	67	51
10	71	50

8. По имеющимся данным:
1) составьте баланс на 1 июля;
2) составьте корреспонденцию счетов на проведенные хозяйственные операции за июль;
3) отразите операции на счетах синтетического и аналитического учета. Подсчитайте обороты и сальдо на 1 августа;
4) составьте оборотную ведомость по счетам аналитического учета к счету 10 «Материалы»;
5) составьте оборотную ведомость по синтетическим счетам за июль;
6) составьте баланс на 1 августа.

Исходные данные

X, **Остатки по синтетическим счетам на** 1 **июля** (руб.)

14'п/п	***Наименование счета***	Дебет	Кредит
01	Основные средства	700 000	•
02	Амортизация основных средств		35 000
10	Материалы	20 000	
20	Основное производство	1500	
43	Готовая продукция	15 000	

50	Касса	1000	
51	Расчетные счета	140 000	
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		20 000
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам		60 000
68	Расчеты по налогам и сборам		5500
70	Расчеты с персоналом по оплате труда		22 000
80	Уставный капитал		680 000
99	Прибыли и убытки		55 000
Итого:		877 500	877 500

2. **Остатки по аналитическим счетам к счету** 10 **«Материалы»**

№п/п	Наименование материала	Единица измерения	**Цена, руб.**	Количество	**Сумма, руб.**
1	Бензин	л	10	1200	12 000
2	Дизельное топливо	л	8	1000	8000
	Итого	X	X	X	20 000

3. **Операции за июль**

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	
		частная	общая
1	Отпущено со склада в производство топливо: — бензин — 300 л по 10 руб. за 1 л — дизельное топливо — 500 л по 8 руб. за 1 л	3000 4000	7000
2	Начислена амортизация основных средств		12 000
3	Начислена заработная плата работникам		20 000
4	Поступило топливо от поставщика: — бензин — 100 л по 10 руб. за 1 л — дизельное топливо — 150 л по 8 руб. за 1 л	1000 1200	2200
5	Получено с расчетного счета в кассу		25 000
6	Выдана из кассы заработная плата		20 000
7	Выдано из кассы под отчет		3000
8	Погашена с расчетного счета задолженность по кредитам		30 000
9	Погашена с расчетного счета задолженность поставщикам		15 000

9. По имеющимся данным:
1) составьте баланс на 1 августа;
2) составьте корреспонденцию счетов на проведенные хозяйственные операции за август;
3) отразите операции на счетах синтетического и аналитического учета, подсчитайте обороты и сальдо на 1 сентября;
4) составьте оборотную ведомость по счетам аналитического учета к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
5) составьте оборотную ведомость по синтетическим счетам за август;
6) составьте баланс на 1 сентября.

Исходные данные

I. **Остатки по синтетическим счетам на** 1 **августа** (руб.)

№ счета	Наименование счета	Дебет	Кредит
01	Основные средства	760 000	
02	Амортизация основных средств		100 000
10	Материалы	80 000	
20	Основное производство	7800	
43	Готовая продукция	12 060	
50	Касса	3500	
51	Расчетные счета	60 000	
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	24 000	86 000
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам		3000
68	Расчеты по налогам и сборам		7000
70	Расчеты с персоналом по оплате труда		22 000 !
80	Уставный капитал		680 360
99	Прибыли и убытки		49 000
Итого		947 360	947 360

II. **Остатки по аналитическим** счетам **к** счету 60 «**Расчеты с поставщиками и подрядчиками**» (руб.)

№ п/п	Поставщики	Дебет	Кредит
1	Лесопильный завод	24 000	---
2	Фанерный завод	_	86 000
	Итого	24 000	86 000

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Операции за август

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	
		частная	общая
1	Отпущены со склада в производство пиломатериалы		15 000
2	Начислена амортизация основных средств		30 000
3	Начислена заработная плата работникам		18 000
4	Поступили денежные средства на расчетный счет от лесопильного завода в погашение дебиторской задолженности		24 000
5	Поступили материалы от поставщиков: — от лесопильного завода — от фанерного завода	22 000 30 000	52 000
6	Погашена с расчетного счета задолженность по заработной плате		22 000
7	Оприходована на склад готовая продукция		30 000
8	Зачислена предоплата на расчетный счет от покупателя		120 000
9	Погашена с расчетного счета задолженность поставщикам: — лесопильному заводу — фанерному заводу	10 000 60 000	70 000

ГЛАВА 2

Учет денежных средств

2.1. Классификация денежных средств / 2.2. Учет кассовых операций / 2.3. Учет операций по расчетным и специальным счетам организации / 2.4. Учет операций на валютных счетах организации / 2.5. Раскрытие информации о движении денежных средств в бухгалтерской отчетности

2.1. **Классификация денежных средств**

Денежными средствами являются наиболее ликвидные активы организации, к которым относятся:

1) наличные денежные средства, находящиеся в кассе организации, в виде бумажных и металлических денежных знаков (российской и иностранной валюте);

2) безналичные денежные средства в виде остатков на расчетных (текущих), валютных счетах и специальных счетах в кредитных организациях;

3) денежные средства в пути;

4) денежные документы.

Денежные средства, за исключением денежных документов, принимаются к учету по нарицательной стоимости, т.е. по стоимости, указанной на денежном знаке, или числящейся на банковском счете. Денежные документы (почтовые марки, марки государст-нснной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты, оплаченные путевки в дома отдыха и т.п.) принимаются к учету в сумме фактических затрат на приобретение. Форма и порядок выпуска денежных средств, а также документооборот и порядок денежных расчетов регулируются и контролируются государством.

Синтетический учет денежных средств ведется на счетах: 55 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути».

Аналитический учет наличных денежных средств ведется в банках в отдельности по рублевым средствам и каждому виду налич-

ной иностранной валюты; безналичных — по каждому счету; на специальных счетах — по каждой чековой книжке, депозитному вкладу, открытому аккредитиву, текущему счету, виду иностранной валюты и проч.; переводов в пути — по каждому отдельному переводу.

Контрольные вопросы и задания

1. Что относится к денежным средствам организации?
2. Как ведется синтетический учет денежных средств организации?
3. Охарактеризуйте порядок аналитического учета денежных средств организации.

2.2. **Учет кассовых операций**

В настоящее время наличное денежное обращение в Российской Федерации регулируется Правилами организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации, утвержденными Советом директоров Банка России от 5 января 1998 г. (№ 14-П). В соответствии с этим документом, а также с другими нормативными актами все организации независимо от организационно-правовой формы обязаны хранить свои денежные средства в учреждениях банка.

Для приема, хранения наличных денег и денежных документов и расчетов наличными организация должна иметь кассу и вести кассовые операции. Правила работы организаций с наличными деньгами и учета кассовых операций установлены Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным Советом директоров Банка России от 22 сентября 1993 г. (№ 40).

Наличные деньги из касс банков выдаются организациям с их счетов по денежным чекам в случаях, предусмотренных законодательством и банковскими правилами. Наличные деньги, полученные в кассу из банка, расходуются только на цели, указанные в чеке, на которые они получены (на заработную плату, операционные или хозяйственные нужды, командировочные расходы и т.д.).

Порядок предписывает наличие кассы и ведение кассовой книги по установленной форме. Помещение кассы должно быть специально оборудованным, изолированным. Руководители организации обязаны обеспечить сохранность денег в помещениях кассы, а также при доставке их из банка и сдаче в банк.

Организации могут иметь в своей кассе наличные деньги в пределах лимита остатка наличных денег в кассе. Такие лимиты устанавливаются банками по согласованию с руководителями этих организаций. Всю денежную наличность сверх лимита организации обязаны сдавать в банк. Исключение составляют денежные средства, взятые в банке для выплаты заработной платы, пособий по социальному страхованию и стипендий, которые могут храниться в кассе только во время выплаты в течение трех рабочих дней (в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях — не свыше пяти рабочих дней), включая день получения денег в банке.

Юридические лица и индивидуальные предприниматели могут расходовать из кассы наличную выручку и страховые премии на заработную плату и другие выплаты работникам; командировочные расходы, оплату товаров (кроме ценных бумаг, работ и услуг), стипендии и др.

Наличные деньги принимают в кассы организаций по *приходным кассовым ордерам,* подписанным главным бухгалтером или лицом, уполномоченным на это письменным распоряжением руководителя организации. Приходный кассовый ордер состоит из собственно ордера и отрывной квитанции, которая выдается лицу, внесшему деньги в кассу, и заверяется подписями главного бухгалтера и кассира, печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата. Ордер остается в кассе и записывается в кассовую книгу.

Наличные деньги выдают из кассы по *расходным кассовым ордерам* или по надлежаще оформленным другим документам (платежным ведомостям, заявлениям на выдачу денег, счетам и проч.) с последующим наложением на эти документы по их закрытии штампа (заменяющего расходный кассовый ордер) с реквизитами расходного кассового ордера. Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем и главным бухгалтером организации. В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах (заявлениях, счетах и др.) имеется разрешительная подпись руководителя, на расходном кассовом ордере она не обязательна.

Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы немедленно после получения или выдачи по ним денег подписываются кассиром, а приложенные к ним документы погашаются штампом или надписью *«Оплачено»* с указанием даты (числа, месяца, года).

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Приходные и расходные кассовые ордера должны быть заполнены четко и ясно чернилами (пастой шариковой ручки) или на компьютере. В кассовых ордерах и заменяющих их документах подчистки, помарки и исправления не допускаются.

Кассовые ордера отражаются в *журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов.*

Оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию и стипендий осуществляются кассиром по *платежным (расчетно-платежным) ведомостям.* Причем по истечении установленного срока их выдачи кассир должен:

а) в платежной ведомости против фамилий лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или сделать пометку от руки *«Депонировано»;*

б) составить реестр депонированных сумм;

в) в конце платежной ведомости сделать надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью. Если деньги выдавались не кассиром, а другим лицом, то на ведомости дополнительно делается надпись *«Деньги по ведомости выдавал (подпись)».* Выдача денег кассиром и раздатчиком по одной ведомости запрещается;

г) записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и поставить на ведомости штамп *«Расходный кассовый ордер № »*.

Депонированные суммы сдаются в банк, и на сданные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер.

Все поступления и выдачи наличных денег организации учитываются в *кассовой книге.* Каждая организация ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. Допускается ведение кассовой книги автоматизированным способом. Правила ведения кассовой книги установлены Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации. Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу чернилами или пастой шариковой ручки. Оба экземпляра помечаются одним и тем же номером. Вторые экземпляры листов отрывные и служат отчетом кассира. Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера организации.

Кассир назначается на работу приказом руководителя; с ним заключается договор о полной материальной ответственности.

В организациях с небольшой численностью сотрудников обязанности кассира могут выполнять главный бухгалтер или другие работники по письменному распоряжению руководителя при условии заключения с ними договора о полной материальной ответственности.

Ответственность за соблюдение Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации возлагается на руководителей, главных бухгалтеров и кассиров.

Наличие и движение денежных средств в кассе учитывают на счете 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации»; основанием для записей на счете являются отчеты кассира (второй экземпляр листов кассовой книги). По дебету счета 50 отражается поступление денег в кассу, по кредиту — выдача денег из кассы.

В кассе организации может находиться иностранная валюта, выданная банком и используемая строго на определенные цели, установленные законодательством и нормативными актами Банка России (например, на командировочные расходы). Учет наличной иностранной валюты осуществляется на субсчете «Касса в иностранной валюте» в двух оценках: в рублях и по видам валют. Пересчет иностранной валюты в рубли при кассовых операциях с иностранной валютой осуществляется по курсу Банка России на дату оприходования или выдачи денежных знаков из кассы организации. Остатки кассовой наличности в иностранной валюте на конец отчетного периода переоцениваются с зачислением курсовой разницы в прибыль или убыток организации. Порядок учета курсовых разниц рассмотрен в п. 2.4.

Для учета наличия и движения денежных средств в кассах товарных контор и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов, кассах хранения билетов, кассах отделения связи и других подобных кассах организации могут открыть к счету 50 субсчет 2 «Операционная касса».

В кассе должны также храниться денежные документы, которые учитываются на субсчете 3 «Денежные документы» счета 50 и сумме фактических затрат на приобретение. По дебету субсчета 50-3 отражается поступление денежных документов в кассу, по кредиту — их выбытие.

Переводы в пути — денежные средства (преимущественно торговая выручка), внесенные в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на

расчетные или иные счета организаций, но еще не зачисленные по назначению. Они учитываются на счете 57 «Переводы в пути». Основанием для принятия на учет по счету 57 сумм (например, при сдаче выручки) являются квитанции кредитных организаций, сберегательных касс, почтовых отделений, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам и т.п.

При расчетах через кассу необходимо руководствоваться следующим:

а) наличные денежные расчеты должны проводиться в соответствии с Федеральным законом от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и нормативными актами Правительства РФ, Банка России, Минфина России, регулирующими его применение;

б) расчеты между юридическими лицами наличными деньгами через кассу ограничены предельными размерами, устанавливаемыми решением Банка России.

Согласно Указанию Банка России от 20 июня 2007 г. № 1843-У предельный размер расчетов наличными между юридическими лицами, а также между юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем, между индивидуальными предпринимателями (в связи с предпринимательской деятельностью) в рамках одного договора, заключенного между ними, не должен превышать 100 тыс. руб.

Законодательными и нормативными актами, регулирующими расчеты наличными денежными средствами, устанавливается, что наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт при продаже товаров, выполнении работ и оказании услуг должны осуществляться всеми организациями с обязательным применением контрольно-кассовой техники (ККТ), которая подлежит регистрации в налоговом органе по месту нахождения организации. К ККТ относятся контрольно-кассовые машины, оснащенные фискальной памятью, ЭВМ (в том числе персональные), программно-технические комплексы. При работе на всех ККТ в обязательном порядке в момент оплаты выдаются покупателям (клиентам) отпечатанные кассовые чеки.

На каждую контрольно-кассовую машину заводят *книгу кассира-операциониста,* которая должна быть прошнурована, пронумерована и скреплена подписями руководителя, главного бухгалтера, налогового инспектора и печатью организации.

Порядок ведения книги кассира-операциониста, снятие показаний счетчика кассовой машины и учета выручки установлен действующими нормативными актами.

Наличные денежные расчеты без применения ККТ допускаются в случаях оказания услуг населению с выдачей квитанций, билетов, проездных документов, путевок, талонов или других приравненных к кассовых чекам *бланков строгой отчетности.* Порядок утверждения форм бланков строгой отчетности, их учета, хранения и уничтожения устанавливается Правительством РФ; формы бланков утверждаются Минфином России.

В сроки, определенные руководителем организации, а также при смене кассиров проводится ревизия кассы с полным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе. Кроме случаев обязательной инвентаризации, ревизия кассы возможна и по решению учредителей, вышестоящей организации, в ходе аудиторской проверки.

Типовые операции по кассе с соответствующей корреспонденцией счетов приведены в табл. 2.1.

Таблица 2.1. **Корреспонденция счетов по учету кассовых операций**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Поступила выручка наличными за реализованные материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги	50	62
2. Отражена выручка в розничной торговле	50	90-1
3. Поступили наличные деньги с расчетного, валютного, прочих счетов в банке	50	51, 52, 55
4. Возвращен ранее выданный аванс	50	60
5. Получен аванс	50	62
6. Получены займы, целевое финансирование	50	66, 67, 86
7. Поступили денежные средства в счет погашения задолженности по претензиям	50	76-2
8. Поступили денежные средства в счет погашения задолженности по подписке на акции, вклад в уставный капитал	50	75-1
9. Сдан остаток аванса неиспользованных денежных средств подотчетными лицами	50	71

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Продолжение табл. 2.1

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
10. Погашена наличными задолженность по возмещению материального ущерба; поступили платежи от работников-заемщиков	50	73
11. Погашена дебиторская задолженность	50	76
12. Выявлена сумма излишков при инвентаризации кассы	50	91-1
13. Возвращены работником излишне полученные суммы по заработной плате	50	70
14. Поступили денежные средства в счет вклада по до-1 говору простого товарищества (договору о совместной (деятельности)	50	80
15. Поступили наличными проценты, дивиденды, штрафы, возмещение убытков	50	76, 91-1
16. Выданы заработная плата, пособия, премии, дивиденды работникам организации	70	50
17. Выданы из кассы подотчетные суммы	71	50
18. Погашена задолженность перед поставщиками и подрядчиками	60	50
19. Погашены займы наличными	66, 67	50
20. Выданы наличные по исполнительным листам, депонированной заработной плате и разным кредиторам	76	50
21. Предоставлен вклад по договору простого товарищества, внесен вклад в уставный капитал другой организации	58	50
22. Выданы дотации, пособия и прочие выплаты за счет средств социального страхования	69	50
23. Отражена сумма недостачи, выявленная при ревизии кассы	94	50
24. Выдан заем работнику	73-1	50
25. Оплачены из кассы расходы и потери, связанные со стихийными бедствиями	91-2	50
26. Использованы средства на благотворительные цели	91-2	50
27. Выданы дивиденды учредителям	75-2	50

Окончание табл. 2.1

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
28. Оприходованы поступившие в кассу денежные документы, корпоративные банковские карты	50-3	71, 76, 51, 50
29. Выданы путевки работникам	76 (73)	50-3
30. Оплачена работником часть стоимости путевок	50	76 (73)
31. Списана часть стоимости путевок за счет организации	91-2	76 (73)
32. Списана часть стоимости путевок за счет средств фонда социального страхования	69-1	76 (73)
33. Списана стоимость марок, выданных под отчет	71	50-3
34. Выдана под отчет работнику корпоративная банковская карта	71	50-3
35 Выкуплены акционерным обществом у акционеров собственные акции	81	50
36. Сдана в кассу банков, инкассаторам выручка от продажи товаров; сданы наличные на денежные переводы	57	50
37. Отражена курсовая разница в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте	50 (91-2)	91-1 (50)

Пример 2.1. По данным бухгалтерского учета в кассе должны находиться: денежная сумма — 42 500 руб. и 25 почтовых марок (номиналом 10 руб. 1 марка) на сумму 250 руб. По результатам ревизии фактическое наличие денег составило 38 400 руб., почтовых марок — 30 шт. По решению руководителя недостача отнесена на кассира. Кассир внес деньги в кассу.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Оприходованы излишки почтовых марок	50-3	91	50
2. Отражена недостача наличных денег	94	50-1	4100
3. Отнесена недостача на кассира	73-2	94	4100
4. Внесены кассиром деньги в кассу в погашение материального ущерба	50-1	73-2	4100

Контрольные вопросы и задания

1. Какими нормативными актами регулируется наличное денежное обращение в России?
2. Как происходит выдача наличных денег из кассы организации?
3. Опишите порядок депонирования денежных средств.
4. Что такое переводы в пути?
5. Каковы правила работы с ККТ?
6. Кратко охарактеризуйте порядок ведения кассовой книги.
7. Какие субсчета могут быть открыты к счету 50 «Касса» и для чего?

2.3. Учет операций по расчетным и специальным счетам организации

Организации могут иметь расчетные и специальные (бюджетные, депозитные, аккредитивные, карточные, по капитальным вложениям и др.) счета в кредитных организациях, открываемые на основании *договора банковского счета.* Договор определяет права и обязанности кредитной организации и клиента в соответствии с ГК РФ (глава 45 «Банковский счет»). Открываемые счета подлежат регистрации налоговыми органами. Действующее законодательство не ограничивает количество банковских счетов, которые могут быть открыты в любой кредитной организации в соответствии с порядком, установленным Банком России.

Расчетный счет предназначен главным образом для расчетов по основной деятельности организации. На расчетном счете сосредоточиваются свободные денежные средства, поступления за реализованную продукцию и т.д.; с него производятся почти все платежи организации.

Выдача денег, а также безналичные перечисления с этого счета осуществляются, как правило, на основании распоряжения организации-владельца или с ее согласия (акцепта). В особых случаях кредитная организация проводит бесспорное (безакцептное) списание денежных средств с расчетного счета:

- на основании исполнительных документов (решения судов и ДР-);
- по решению государственных органов и проч.

Безналичные расчеты регулируются ГК РФ (глава 46 «Расчеты»), Положением Банка России «О безналичных расчетах в Российской Федерации», утвержденным 3 октября 2002 г. (№ 2-П)

и другими нормативными актами. При этом установлено следующее:

1) при наличии на счете денежных средств, достаточных для удовлетворения всех требований, предъявляемых к счету, списание проводится в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность);

2) при недостаточности денежных средств на счете списание производится в очередности, определяемой ст. 855 ГК РФ.

Безналичные расчеты через расчетный счет организации возможны в разных формах. ГК РФ (ст. 862) допускаются расчеты в следующих формах: платежными поручениями, по аккредитиву, инкассо и чеками.

Таблица 2.2. **Формы безналичных расчетов и расчетные документы**

Формы безналичных расчетов	Расчетные документы
Расчеты платежными поручениями	Платежное поручение
Расчеты по аккредитиву	Аккредитив
Расчеты по инкассо	Платежные требования Инкассовое поручение
Расчеты чеками	Чек

Чаще всего применяются расчеты *платежными поручениями.* В этом случае банк обязуется по поручению плательщика за счет средств, находящихся на его счете, перевести определенную денежную сумму на счет указанного плательщиком лица в срок, предусмотренный законом (не позже дня, следующего заднем поступления в банк платежного поручения), или более короткий, если он предусмотрен договором банковского счета. Платежными поручениями оплачиваются товары, работы и услуги; перечисляются налоги и сборы; удержания из заработной платы работников организации физическим и юридическим лицам; заработная плата, выдаваемая работникам через отделения банков; возврат кредитов и займов и т.д.

При расчетах *по аккредитиву* банк, действующий по поручению плательщика и в соответствии с его указаниями (банк-эмитент), обязуется либо сам произвести платежи получателю, либо уполномочить на это банк получателя (исполняющий банк). Для открытия аккредитива плательщик представляет в обслуживающий его

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

банк (банк-эмитент) заявление с указанием условий аккредитива. Исполнение аккредитива осуществляется, если получатель средств представил в исполняющий банк документы, подтверждающие выполнение всех условий аккредитива.

Закон предусматривает следующие виды аккредитива: отзывный и безотзывный, покрытый (депонированный) и непокрытый (гарантированный). Безотзывный аккредитив не может быть отменен без согласия получателя средств. Покрытый аккредитив характеризуется тем, что при его открытии банк-эмитент перечисляет сумму аккредитива в исполняющий банк. Непокрытый аккредитив используется в случаях, когда банк-эмитент и исполняющий банк имеют корреспондентские (договорные) отношения, при этом исполняющему банку предоставляется право списывать всю сумму аккредитива с имеющегося у него счета банка-эмитента. Аккредитив закрывается по истечении срока или по решению участников, если это предусмотрено его условиями, и неиспользованная сумма покрытого аккредитива подлежит возврату банку-эмитенту.

Аккредитивная форма расчетов в основном используется для расчетов с поставщиками по месту их нахождения сразу после отгрузки и представления в исполняющий банк транспортных и приемо-сдаточных документов, удостоверяющих отгрузку товаров.

При *расчетах по инкассо* банк (банк-эмитент) обязуется по поручению и за счет клиента получить от плательщика платеж и (или) акцептовать его. Банк-эмитент, получивший поручение клиента, вправе привлекать для выполнения поручения иной банк (исполняющий банк).

В настоящее время в банковской практике расчеты по инкассо могут осуществляться с использованием платежных требований (с предварительным акцептом и без акцепта плательщика) и инкассовых поручений. Форма и содержание этих расчетных документов, а также порядок их применения должны соответствовать требованиям, установленным законодательством и предусмотренным банковскими правилами.

Платежное требование является расчетным документом, содержащим требование кредитора (получателя средств) к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк. Как правило, платежное требование представляет собой требование поставщика к покупателю оплатить стоимость поставленных по договору товаров (выполненных работ, оказанных услуг) на

основании направленных в банк плательщика (получателя) расчетных и отгрузочных документов.

Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщика в бесспорном порядке.

При расчетах чеками расчетным документом является *чек* — ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в ней суммы чекодержателю. Чекодатель — лицо, выписавшее чек, чекодержатель — лицо, являющееся владельцем чека, плательщик — банк, производящий платеж по предъявленному чеку. Чек принимается к платежу путем предъявления его чекодержателем в обслуживающий банк на инкассо.

В существующей банковской практике для удобства пользования чеки объединяют в чековые книжки. Средства для оплаты чеков (чековых книжек) депонируют по заявлению владельца счета (чекодателя) в соответствии с банковскими правилами.

Прием и выдача наличных денег с расчетного счета производятся кредитной организацией на основании объявления на взнос наличными и чека. *Объявление на взнос наличными* выписывается при внесении наличных денег на расчетный счет. В подтверждение получения денег плательщику выдается квитанция, которая служит оправдательным документом. Чек является приказом организации о выдаче с ее расчетного счета указанной в чеке суммы наличных денег.

Для учета операций по расчетным счетам применяется счет 51 «Расчетные счета». Это активный счет, по дебету которого отражается поступление, а по кредиту — использование денежных средств с расчетных счетов.

Основанием для отражения операций по счету 51 являются выписки кредитных организаций с расчетных счетов, которые выдаются организациям ежедневно (или периодически в установленные сроки). В выписке указываются операции, прошедшие по счету, т.е. от кого и сколько денег получено и кому и сколько выплачено. К выписке прилагаются расчетные документы, подтверждающие учтенные в выписке суммы.

В случае ошибочности зачисленных на расчетный счет или списанных с него сумм они принимаются к учету на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям», о чем необходимо немедленно известить кредитную организацию для внесения исправлений.

Бухгалтерский учет наличия и движения денежных средств в российской и иностранных валютах, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах, ведут на счете 55 «Специальные счета в банках». Зачисление денежных средств в аккредитивы отражают по дебету субсчета 1 «Аккредитивы» счета 55, по кредиту этого счета — их списание по мере использования (согласно выпискам кредитной организации) или возврат неиспользованных средств.

Аналитический учет по счету 55-1 ведут по каждому выставленному аккредитиву.

На субсчете 2 «Чековые книжки» счета 55 учитывают движение средств, находящихся в чековых книжках. Депонирование средств при выдаче чековых книжек отражают по дебету счета 55-2, а списание сумм по мере оплаты выданных чеков (согласно выпискам кредитной организации) и сумм по возвращенным в банк неиспользованным чекам — по кредиту этого счета. Контроль за движением денежных средств в чековых книжках ведут оперативно.

На субсчете 3 «Депозитные счета» счета 55 учитывают движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», утвержденным приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н, депозитные вклады в кредитные организации относятся к финансовым вложениям.

Организации могут открывать специальные карточные счета в кредитных организациях как в рублях, так и в иностранной валюте для оплаты своих расходов с помощью корпоративных банковских карт. Такие карты можно использовать для получения наличных денежных средств и осуществления безналичных операций на территории России и за рубежом. Держателями этих карт являются работники организации, уполномоченные организацией распоряжаться денежными средствами в пределах установленного лимита.

Корпоративные карточные счета относятся к специальным счетам в банках и учитываются на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет «Специальный карточный счет». Банковская карта может учитываться как денежный документ на счете 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы» и выдаваться работникам под отчет.

Основные бухгалтерские проводки по отражению операций по расчетным и специальным счетам приведены в п. 2.4.

Пример 2.2. Организация открыла в банке специальный карточный счет, на который перечислила 10 000 руб., и получила корпоративную банковскую карту. Стоимость карты 100 руб. Карта была выдана работнику для оплаты материалов стоимостью 4000 руб. После оплаты работник вернул карту.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Перечислены средства на карточный счет	55-4	51	10 000
2. Принята к учету банковская карта	50-3	51	100
2. Выдана под отчет банковская карта работнику	71	50-3	100
4. Списаны с карточного счета денежные средства на основании выписки из банка	60	55-4	4000
5. Приняты к учету материалы	10	60	4000
6. Банковская карта возвращена в организацию	50-3	71	100

Контрольные вопросы и задания

1. В каких случаях заключается договор банковского счета?
2. Для чего предназначен расчетный счет?
3. Назовите формы безналичных расчетов.
4. Как осуществляются расчеты платежными поручениями?
5. Кратко опишите порядок расчетов по инкассо.
6. Что такое аккредитив?
7. Охарактеризуйте чек как расчетный документ.
8. Каков порядок учета операций на счет 55 «Специальные счета в банках»?

2.4. **Учет операций на валютных счетах организации**

Для учета движения денежных средств организации в иностранной валюте открывают *валютные счета.* Организация имеет право открыть валютные счета на территории Российской Федерации в любой кредитной организации, уполномоченной Банком России на проведение операций с иностранной валютой в уполномоченном

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

банке. Валютный счет открывается на основании заявления организации с предоставлением необходимых документов.

Организации могут открывать без ограничений банковские счета за рубежом с обязательным уведомлением об этом российских налоговых органов.

Учет иностранной валюты осуществляется на счете 52 «Валютные счета» на соответствующих субсчетах одновременно в валюте РФ (рублях) и валюте иностранного государства. Аналитический учет ведут по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

Порядок учета валютных операций изложен в ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденном приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н. В этом Положении установлено, что стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте (в том числе денежные знаки в кассе и средства на счетах в кредитных организациях), для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежит пересчету в рубли по курсу Банка России для этой иностранной валюты по отношению к рублю.

Пример 2.3. На 31.08.200X остаток валютных средств составляет 1000 долл. США. Курс Банка России равен 25,4 руб. за 1 долл.[1] Рублевая оценка остатка валютных средств составит 25 400 руб.

Если стоимость актива или обязательства выражена в иностранной валюте, но расчеты производятся в рублях, то законом или по соглашению сторон может быть установлен иной курс и пересчет производится по такому курсу.

Пример 2.4. Организация приобретает материалы у поставщика. Согласно договору стоимость покупки составляет 1000 у.е. Курс у.е. установлен на день поступления материалов 25,2 руб. за 1 у.е.

Рублевая оценка поступивших материалов и обязательство перед поставщиком составит 25 200 руб. (Дт 10 Кт 60 — 25 200 руб.).

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, ценных бумаг (кроме акций), средств в расчетах (включая по заемным обязательствам) с юридическими и физическими лицами (за

[1] Здесь и далее курсы валют условные.

исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков), выраженной в иностранной валюте, в рубли должен производиться *на дату совершения операции* в иностранной валюте, а также *на отчетную дату.* Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на банковских счетах (банковских вкладов), выраженной в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курса. Для данных активов и обязательств при составлении бухгалтерской отчетности пересчет в рубли производится по курсу, действовавшему на отчетную дату, т.е. производится пересчет их стоимости на дату составления отчетности.

Для составления отчетности стоимость вложений во внеоборотные активы, материально-производственные запасы, а также средства полученных и выданных авансов, предварительной оплаты и задатков принимаются в оценке в рублях на дату совершения операции, в результате которой они приняты к учету. Таким образом, пересчет их стоимости на дату составления отчетности не производится.

Из-за изменения курса рубля возникает необходимость бухгалтерского учета *курсовых разниц* — разниц между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которого выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода и их рублевой оценкой на дату принятия к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Пример 2.5. На 31.08.200X г. и на 01.09.200X г. остаток валютных средств составляет 1000 долл. США. Курс Банка России 31.08.200X г. равен 25,4 руб. за 1 долл.; на 01.09.200X 25,2 руб. за 1 долл. Рублевая оценка остатка валютных средств равна: на 31.08.200X г. — 25 400 руб.; на 01.09.200X г. — 25 200 руб. Возникла курсовая разница в 200 руб. [(25,4 руб. - 25,2 руб.) x 1000].

Курсовая разница возникает и тех случаях, когда оценка обязательства выражена в иностранной валюте, а оплата производится в рублях.

Пример 2.6. Организация приобрела материалы 25 06.200X г., со стоимостью согласно договору — 1000 у.е. Курс у.е. на день поступления материалов установлен 25 руб. за 1 у.е., надень платежа — 25,3 руб. за 1 у.е.

Рублевая оценка обязательства на день поступления материалов составляет 25 000 руб. (Дт 10 Кт 60 — 25 000 руб.), а на день платежа — 25 300 руб. (Дт 60 Кт 51 — 25 300 руб.). На счете 60 возникла курсовая разница 300 руб.

Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность. Курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или расходы. Курсовая разница, связанная с формированием уставного (складочного) капитала, относится на добавочный капитал.

В бухгалтерском учете начисление курсовых разниц по денежным средствам на валютном счете и в кассе отражается следующим образом:

Дт 52,50 (91-2) Кт 91-1 (52,50) — начислена положительная (отрицательная) курсовая разница по остаткам средств на валютном счете и в кассе.

По обязательствам курсовая разница отражается следующим образом:

Дт 60, 76 и др. (91) Кт 91 (60, 76 и др.) — начислена положительная (отрицательная) курсовая разница.

Курсовые разницы следует отличать от иных видов доходов и потерь, связанных с валютными операциями, в частности от разниц, появляющихся вследствие использования разных видов валютного курса. Например, при продаже валюты на бирже (в коммерческом банке) возникает разница в связи с применением двух видов курсов — официального, котируемого Банком России, и биржевого — курса продажи.

Учет покупки и продажи иностранной валюты

Организации покупают валюту через уполномоченные банки по согласованному с ними курсу для следующих целей: оплаты командировочных расходов, перечислений на валютные счета за границей, платежей по договорам об импорте, платежей по валютным кредитам и проч. При покупке иностранной валюты для названных целей необходимо представить в банк документы: копии контрактов, договоров, кредитные соглашения, выставленные счета, приказы о командировании сотрудников и др. Купленная валюта зачисляется на текущий счет и в дальнейшем должна использоваться по назначению. Расходы по приобретению валюты (комиссионное вознаграждение) относятся на прочие расходы организации

Пример 2.7. Организация приобретает 1000 евро по согласованному (договорному) курсу 35 руб. за 1 евро. Комиссионное вознаграждение банка составляет 1% от суммы сделки. Курс Банка России на день покупки составил 34,85 руб. за 1 евро.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб./евро
	Дебет	Кредит	
1. Перечислены денежные средства банку на покупку валюты	57	51	35 350
2. Зачислена приобретенная валюта на текущий валютный счет по курсу Банка России (1000 х 34,85)	52	57	34 850/1000
3. Начислено комиссионное вознаграждение банку	91-2	57	350
4. Отражен расход, вызванный превышением курса покупки над курсом Банка России	91-2	57	150

Организация может продавать иностранную валюту через уполномоченные банки по согласованному курсу. В бухгалтерском учете расходы и доходы от продажи иностранной валюты рассматриваются как прочие расходы (доходы) и отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Финансовый результат от продажи валюты складывается из сумм:

1) курсовых разниц по валютным счетам;

2) дохода (расхода) от продажи валюты по курсу выше (ниже) курса Банка России;

3) вознаграждений банку.

Пример 2.8. Организация продает 1000 евро по согласованному (договорному) курсу 34,8 руб. за евро. Комиссионное вознаграждение банка составляет 1% от стоимости продажи. Курс Банка России на день перечисления (депонирования) валюты для продажи составит 34,95 руб. за 1 евро, надень продажи составил 34,85 руб. за 1 евро.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб./евро
	Дебет	Кредит	
1. Перечислены валютные средства банку для продажи	57	52	34 950/1000
2. Зачислена на расчетный счет выручка от продажи валюты	51	91-1	34 800
3. Списана проданная валюта по курсу Банка России (34,85 руб. х 1000 евро)	91-2	57	34 850/1000
4. Начислено комиссионное вознаграждение банку	91-2	51	348
5. Отражена отрицательная курсовая разница, возникшая на счете 57 •Переводы в пути» между датами депонирования валюты и ее продажи	91-2	57	100
6. Определен финансовый результат от продажи валюты	99	91-9	498

Типовые проводки по счетам 51,52 и 55 приведены в табл. 2.3.

Таблица 2.3. **Корреспонденция счетов по учету операций на расчетных, валютных и специальных счетах в банке**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Поступили денежные средства в оплату проданных ценностей (выполненных работ, оказанных услуг)	51, 52	62
2. Зачислены на счет наличные деньги из кассы	51, 52	50
3. Получены авансы от покупателей и заказчиков	51, 52	62
4. Отражены ошибочно зачисленные (списанные) суммы	51, 52 (76-2)	76-2 (51, 52)
5. Получены штрафы, пени, неустойки; поступили суммы от прочих дебиторов, арендная плата, проценты и дивиденды по финансовым вложениям (ценным бумагам и др.)	51, 52	91-1, 76
6. Возвращены переплаты в бюджет	51,52	68

Продолжение табл. 2.3

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
7. Поступили суммы от органов социального страхования и обеспечения	51	69
8. Зачислены неиспользованные остатки средств аккредитива, чековой книжки	51,52	55
9. Поступили суммы удовлетворенных претензий	51, 52	76-2
10. Поступили суммы страховых возмещений от страховой компании	51,52	76-1, 91
11. Поступили денежные средства в счет вклада по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности)	51	80
12. Получены средства в виде взносов в уставный капитал	51	75-1
13. Получены кредиты, займы, средства целевого назначения	51,52	66, 67, 86
14. Возвращены выданные долгосрочные и краткосрочные займы, оплачены должником финансовые векселя	51,52	58
15. Получены наличные деньги в банке	50	51, 52
16. Оплачены счета поставщиков и подрядчиков, перечислены им авансы	60	51,52
17. Открыт аккредитив, карточный счет и депонированы средства на чековую книжку, зачислены средства на специальные счета	55	51, 52
18. Перечислена задолженность по социальному страхованию и обеспечению	69	51
19. Перечислены платежи в бюджет	68	51, 52
20. Отражены штрафы, пени, неустойки, уплаченные другим организациям, судебные издержки и арбитражные сборы	76, 91-2	51, 52
21. Перечислены средства на благотворительные цели, расходы на социальные нужды и др.	91-2	61
22. Перечислены суммы страховых платежей страховым компаниям	76-1	51, 52

Окончание табл. 2.3

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
23. Погашена задолженность перед прочими кредиторами	76	51,52
24. Возвращены кредиты, займы; списаны суммы за счет целевого финансирования	66, 67, 86	51,52
25. Отражена выдача денег (оплата) с карточного счета держателю корпоративной банковской карты	71	55-4
26. Приобретена валюта:		
— перечислены денежные средства банку на покупку валюты	57	51
— зачислена валюта на валютный счет (по курсу Банка России на день зачисления)	52	57
— списаны расходы на покупку (комиссионное вознаграждение банку)	91-2	51, 57
— отражен расход, вызванный превышением курса покупки над курсом Банка России	91-2	57
27. Продана валюта:		
— депонированы денежные средства в иностранной валюте для продажи	57	52-1
— поступили на расчетный счет денежные средства от продажи иностранной валюты	51	91-1
— списаны депонированные суммы по курсу на день продажи	91-2	57
— списаны расходы по продаже (комиссионное вознаграждение банку)	91-2	51, 52, 57
— отражена курсовая разница на счете 57 «Переводы в пути» за период между депонированием иностранной валюты и датой ее продажи	57 (91-2)	91-1 (57)
— определен финансовый результат от продажи валюты	91-9 (99)	99 (91-9)

Контрольные вопросы и задания

1. В каких случаях организации открывают валютные счета?
2. Как осуществляется учет иностранной валюты?

3. Каким образом происходит пересчет иностранной валюты в кассе организации и на ее банковских счетах?
4. Дайте определение понятия «курсовая разница».
5. Опишите процесс покупки иностранной валюты организацией.
6. Из чего складывается финансовый результат от продажи валюты?

2.5. Раскрытие информации о движении денежных средств в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности информация о денежных средствах должна быть отражена в форме № 1 «Бухгалтерский баланс» по строке «Денежные средства» и в форме № 4 «Отчет о движении денежных средств».

Рекомендуемая форма отчета о движении денежных средств приведена в Указаниях о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н.

Перечень обязательных показателей, которые необходимо представлять в отчете о движении денежных средств, дан в п. 29 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденного приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н.

Контрольные вопросы и задания

1. В каких формах отчетности должна быть раскрыта информация о движении денежных средств организации?
2. Назовите документ, в котором содержится перечень обязательных показателей, которые должны быть представлены в отчете о движении денежных средств.

Итоговые задания

1. Дайте определения следующих понятий: «наличные денежные средства», «безналичные денежные средства», «денежные документы», «переводы в пути», «расчетные счета», «специальные счета», «расчеты платежными поручениями», «аккредитивы», «расчеты по инкассо», «расчеты чеками», «курсовые разницы».
2. Выполните проводки по учету денежных средств в сквозной задаче.
3. Определите величину денежных средств в балансе на 31.12.200X по данным сквозной задачи.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

4. Отразите сальдо по счету 50 и субсчетам к этому счету на конец дня по следующим данным: на начало дня остаток денег в кассе составил 17 000 руб. В течение дня в кассу была зачислена выручка в сумме 158 400 руб., выданы под отчет работнику на командировочные расходы — 6000 руб., сдана выручка инкассаторам — 150 000 руб., приобретены два проездных билета по цене 650 руб.
5. Организация для расчета с иногородним поставщиком открыла аккредитив на сумму 550 000 руб. сроком на месяц. В течение месяца поставщику было перечислено 472 000 руб. В конце месяца аккредитив был закрыт.
6. Составьте необходимые проводки и отразите финансовый результат следующей операции (прибыль или убыток).

   Организация перечислила уполномоченному банку 50 000 руб. для покупки 2000 долл. США по согласованному курсу 25 руб. за 1 долл. Курс Банка России надень покупки составил 24,7 руб. за 1 долл. Комиссионное вознаграждение составило 1 % от суммы приобретенной валюты. *Ответ:* убыток — 1094 руб.

7. Определение сальдо по счету на конец месяца по следующим данным. Остаток валюты на 01.06.200X составил 21 500 евро. В течение месяца на валютном счете были проведены следующие операции:

   10.06.200X выданы наличные на командировочные расходы — 2000 евро;
   25.06.200X произведена оплата импортного контракта — 15 000 евро;
   29.06.200X поступила экспортная выручка — 20 000 евро.
   Курс Банка России в течение месяца составил: на 01.06.200X — 34,2 руб. за 1 евро; на 10.06.200X — 34,7 руб. за 1 евро; на 25.06.200X — 34,9 руб. за 1 евро; на 29.06.200X -35,1 руб. за 1 евро; на 30.06.200X - 35 руб. за 1 евро.
   Ответ: 857 500 руб./24 500 евро.

ГЛАВА 3

Учет основных средств

3.1. Общие принципы учета вложений во внеоборотные активы / 3.2. Понятие, классификация и оценка основных средств / 3.3. Учет поступления основных средств / 3.4. Учет амортизации основных средств / 3.5. Учет восстановления основных средств / 3.6. Учет переоценки основных средств / 3.7. Учет выбытия основных средств / 3.8. Учет аренды основных средств / 3.9. Инвентаризация основных средств / 3.10. Документальное оформление движения основных средств / 3.11. Раскрытие информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности

3.1. **Общие принципы учета вложений во внеоборотные активы**

Под вложениями во внеоборотные активы (долгосрочными инвестициями) понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования, не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений.

В зависимости от того, какой объект будет принят к учету в результате инвестиций, можно выделить вложения:

- в основные средства, в том числе доходные вложения в материальные ценности;
- в нематериальные активы;
- в расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКТР).

Синтетический учет вложений во внеоборотные активы ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по соответствующим субсчетам.

Аналитический учет по счету 08 ведется по каждому создаваемому или приобретаемому объекту основных средств и нематериальных активов; по затратам, связанным с формированием основного стада, — по видам животных; по расходам, связанным с выполнением НИОКТР, — по видам работ, договорам (заказам).

По дебету счета 08 отражаются (накапливаются) фактические затраты организации, включаемые в первоначальную стоимость основных средств, нематериальных активов и других активов. По кредиту счета списывается сформированная первоначальная стоимость объектов после принятия их к учету (ввода в эксплуатацию) в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» и др.

При продаже, безвозмездной передаче и прочем выбытии незавершенных вложений во внеоборотные активы их стоимость списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Сальдо по счету 08 отражает величину вложений организаций в незавершенное строительство, модернизацию и реконструкцию основных средств, незаконченные операции приобретения и создания основных средств, нематериальных активов и других внеоборотных активов.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение внеоборотных активов.
2. Перечислите основные виды долгосрочных финансовых вложений.
3. Кратко охарактеризуйте порядок учета объектов на счете 08.
4. Как осуществляется учет НИОКТР?

3.2. Понятие, **классификация и оценка основных средств**

Основные средства представляют собой совокупность материально-вещественных объектов и ценностей, действующих в неизменной натуральной форме в течение длительного периода и используемых в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для сдачи в аренду либо для управления организацией. В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденным приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н, к основным средствам относят активы при единовременном выполнении следующих условий:

а) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное пользование и владение или во временное пользование;

б) использование в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические вы годы (доход) в будущем.

Активы, в отношении которых выполняются условия «а» — «г», и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Некоммерческие организации принимают к учету в качестве основных средств активы, предназначенные для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания данной организации (в том числе в предпринимательской деятельности), для управленческих нужд организации, а также при выполнении условий «б» и «в».

Некоммерческими являются организации, для которых извлечение прибыли не является основной целью деятельности. •

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.

Срок полезного использования — период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход). В некоторых случаях срок полезного использования может определяться в зависимости от количества продукции или иного натурального показателя объема работ, которые планируют получить в результате использования этого объекта.

Срок полезного использования может быть пересмотрен в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации.

По натурально-вещественному составу и выполняемым функциям в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ) основные средства учитываются по следующим группам: здания, сооружения, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, другие

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

виды основных средств (книжные фонды библиотек, капитальные затраты в арендованные основные средства, на мелиоративные, осушительные и другие работы по улучшению земель).

Кроме того, в состав основных средств включаются земельные участки и объекты природопользования, приобретенные организацией в собственность.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся в эксплуатации, запасе (резерве), ремонте, на стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации, консервации.

В зависимости от имеющихся прав на объекты основных средств они подразделяются на следующие группы:

1) основные средства, принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

2) основные средства, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении;

3) основные средства, полученные организацией в аренду;

4) основные средства, полученные организацией в безвозмездное пользование;

5) основные средства, полученные организацией в доверительное управление.

В бухгалтерском учете принято основные средства подразделять *по назначению* на производственные объекты, используемые по обычным видам деятельности организации, и непроизводственные, которые не используются при осуществлении обычных видов деятельности организации.

Оценка основных средств представляет собой денежное выражение стоимости, в которой они находят отражение в бухгалтерском учете. Применяются три вида их оценки: первоначальная, восстановительная и остаточная.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по *первоначальной стоимости,* которая определяется:

1) по объектам, приобретенным за плату, — по сумме фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и других возмещаемых налогов;

2) для объектов, вносимых учредителями в счет их вкладов в уставный (складочный) капитал — по денежной оценке, согласованной учредителями;

3) для объектов, поступивших безвозмездно, — по текущей рыночной стоимости на дату их принятия к учету в качестве вложений во внеоборотные активы;

4) для объектов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, — по стоимости переданного имущества исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно определяется стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств слагаются из следующих расходов:

- сумм, уплачиваемых организацией в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также сумм, уплачиваемых за доставку объекта и приведение его в состояние, в котором он пригоден для использования;
- сумм, уплачиваемых организациям за выполнение работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- сумм, уплачиваемых организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенных пошлин и таможенных сборов;
- невозмещаемых налогов, государственных пошлин, уплачиваемых в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иных затрат, непосредственно связанных с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

При формировании первоначальной стоимости основных средств следует принимать во внимание порядок списания затрат по займам и кредитам, полученным на приобретение и строительство основных средств. Согласно п. 23 ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», утвержденного приказом Минфина России от 2 августа 2001 г. № 60н, указанные выше затраты (проценты) включаются в стоимость инвестиционного ак-

тива[1], по которому начисляется амортизация, а в остальных случаях списываются на прочие расходы.

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

Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается в случаях их достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации, а также в результате переоценки.

Восстановительная стоимость — это стоимость аналогичных объектов основных средств в действующих условиях воспроизводства, т.е. стоимость всех затрат на приобретение (строительство) основных средств, включая затраты на транспортировку, установку и т.п. по действующим рыночным ценам и тарифам на определенную дату.

Остаточная стоимость основных средств — это первоначальная (восстановительная) стоимость за вычетом суммы начисленной амортизации. По остаточной стоимости основные средства отражаются в бухгалтерском балансе.

Единицей учета основных средств является инвентарный объект, которому присваивается инвентарный номер. Инвентарным объектом основных средств является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, а также обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы.

При наличии у одного объекта нескольких частей, имеющих существенно различный срок полезного использования, 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.

---

[1] Согласно п. 13 ПБУ15/01 к инвестиционным активам относятся объекты основных средств, на приобретение или строительство которых требуется большее время и затраты.

Синтетический учет наличия и движения основных средств ведется на счете 01 «Основные средства». Если основные средства (и другие материальные ценности) приобретаются с целью сдачи за плату во временное владение и пользование и (или) временное пользование (в прокат, аренду), то они подлежат учету на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Аналитический учет основных средств на счете 01 ведется по отдельным инвентарным объектам, а также по их видам, местам нахождения и т.д. Аналитический учет по счету 03 ведется по видам материальных ценностей, арендаторам и отдельным объектам материальных ценностей.

Контрольные вопросы и *задания*

1. Как влияет выбор величины лимита на финансовые результаты деятельности организации?
2. Какие организации являются некоммерческими?
3. Что такое срок полезного использования объекта?
4. Назовите основания классификации основных средств.
5. Дайте определение инвентарного объекта основных средств.
6. Каким образом осуществляют оценку основных средств? Назовите ее виды.
7. Для чего предназначен счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности»?

3.3. **Учет поступления основных средств**

Основные средства могут поступать в организацию разными способами:

- как вклад в уставный капитал;
- в результате капитальных вложений (долгосрочных инвестиций);
- в результате безвозмездной передачи или дарения;
- по договору аренды;
- как вклад в совместную деятельность (по договору простого товарищества);
- по договору доверительного управления имуществом.

Преобладающим способом поступления основных средств является их приобретение, изготовление, капитальное строительство в результате капитальных вложений (долгосрочных инвестиций).

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Капитальные вложения в основные средства связаны:

• с приобретением земельных участков и объектов природопользования. Инвентарная стоимость данных объекта складывается из расходов по их приобретению и затрат по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей. При формировании первоначальной стоимости земельных участков и объектов природопользования необходимо учитывать, что данные объекты не амортизируются и поэтому согласно ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» затраты по заемным средствам, используемым для их приобретения, не включаются в первоначальную стоимость объектов, а относятся на текущие расходы;

' с приобретением зданий, сооружений, оборудования и других отдельных объектов основных средств или их частей, не требующих проведения строительно-монтажных работ при подготовке к эксплуатации (транспортные средства, свободностоящие станки, строительные механизмы, производственный инвентарь и др.);

• с приобретением объектов, требующих монтажа или сборки и предназначенных для установки в строящихся объектах. Технологическое, энергетическое и производственное оборудование, требующее монтажа или сборки, учитывается на счете 07 «Оборудование к установке». Оно принимается к учету по дебету счета в сумме фактической себестоимости приобретения и списывается со счета 07 в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» при передаче в монтаж. Фактическая себестоимость приобретения оборудования к установке определяется в соответствии с порядком, установленным для учета материально-производственных запасов (см. главу 5 этой книги), и включает стоимость по цене приобрете ния, расходы по приобретению и доставке на склады организации;

• с капитальным строительством, осуществляемым в форме нового строительства, реконструкции, модернизации, расширения и технического перевооружения действующих предприятий.

Объектами капитального строительства являются здания, сооружения со всеми относящимися к ним обустройствами (галереями, эстакадами), оборудованием, мебелью, инвентарем, а также, при необходимости, с прилегающими к ним инженерными сетями, объектами внешнего благоустройства и проч.

При капитальном строительстве организация строительства объектов, контроль за его ходом, бухгалтерский учет производимых при этом затрат осуществляются застройщиками. Застройщики — это предприятия, специализирующиеся на выполнении указанных функций, а также действующие предприятия (заказчики), ведущие капитальное строительство. Застройщика, совмещающего функции заказчика и застройщика, называют заказчиком-застройщиком.

Расходы по содержанию застройщика должны быть предусмотрены в смете на строительство и включены в первоначальную стоимость строящихся объектов.

Строительно-монтажные работы могут выполняться силами специализированных организаций (подрядный способ) или собственными силами заказчика-застройщика (хозяйственный способ).

Учет затрат на строительство у застройщика отражается по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» в корреспонденции со счетами учета расчетов с поставщиками и подрядчиками. На этом же счете отражаются расходы на приобретение оборудования, работы по монтажу оборудования, прочие капитальные затраты и затраты на ввод в эксплуатацию или сдачу инвестору объектов.

До завершения строительства и сдачи объекта инвестору все затраты застройщика, включая стоимость принятых подрядных работ, отражаются в учете и отчетности как незавершенное строительство.

По завершении строительства застройщик определяет первоначальную (инвентарную) стоимость каждого вводимого в эксплуатацию объекта основных средств.

К расходам, формирующим первоначальную стоимость объекта, вводимого строительством, относятся: затраты на строительные работы, монтаж оборудования, приобретение оборудования, требующего и не требующего монтажа, инструмента, инвентаря и другие расходы, предусмотренные сметами.

Типовые проводки по учету поступления основных средств приведены в табл. 3.1.

После принятия на учет приобретенных ценностей (работ, услуг) организация фиксирует сумму НДС, относящуюся к ним, на дебете счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». В дальнейшем в большинстве случаев сумму НДС (при соблюдении условий, перечисленных в ст. 171 НК РФ) налогоплательщик имеет право принять к налоговому вычету (Дт 68 Кт 19).

Таблица 3.1. **Корреспонденция счетов по учету поступления основных средств**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Поступление как вклад в уставный капитал:		
— согласованная стоимость переданных объектов основных средств	08	75
— сумма восстановленного НДС	19	83 (91)
— прочие затраты по доведению объектов до состояния, в котором они пригодны к эксплуатации	08, 19	10, 70, 69, 60, 76 **и др.**
— сбор на регистрацию прав собственности на объект недвижимости	08	76
— ввод в эксплуатацию	01	08
— зачет НДС по объектам основных средств в случаях, предусмотренных законодательством	68	19
2. Безвозмездное поступление:		
— принятие к учету объектов основных средств по рыночной стоимости	08	98-2
— отражение затрат по доставке и затрат по доведению основных средств до состояния, в котором они пригодны к использованию	08, 19	60, 76
— ввод в эксплуатацию	01	08
3. Приобретение основных средств, в том числе оборудования, не требующего монтажа:		
— акцепт счетов продавцов и поставщиков: — учтен НДС	08 19	60 60
— отражение прочих затрат по приобретению, доведению объектов до состояния, в котором они пригодны к эксплуатации: — учтен НДС	08	60, 76, 10, 70, 69, 71 и др. 60, 76
— отражение сбора на регистрацию прав собственности на объект недвижимости	08	76
4. Приобретение оборудования, требующего монтажа:		
— акцепт счетов поставщиков: — учтен НДС	07 ^ 19	60 60
— отражение прочих затрат по приобретению: — учтен НДС	07 19	60, 76 и др. 60, 76 и др.
— отпуск оборудования со склада в монтаж (на сумму всех расходов по приобретению)	08	07

Окончание табл. 3.1

Содержание операции	• Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
5. Строительство и монтаж основных средств подрядным способом:		
— акцепт счетов подрядчиков за выполненные строительно-монтажные работы (СМР): — учтен НДС	08	60
6. Строительство и монтаж средств хозяйственным способом:		
— отражение затрат на СМР: —	08	10, 70, 69, 76 **и др.** 76
— начисление НДС (на стоимость СМР, выполненных за период)	19	68
— отражение сбора на регистрацию прав собственности на объект недвижимости	08	76
— ввод в эксплуатацию	01	08
7. Поступление как вклад по договору простого товарищества (в согласованной оценке)	01	80 *1*
8. Поступление основных средств, переданных в доверительное управление	01 79-3	79-3 02
9. Предъявление к вычету входного НДС: — по СМР, выполненным хозяйственным способом (по мере уплаты в бюджет) — в остальных случаях (при выполнении условий, предусмотренных НК РФ)	68 68	19 19

В случаях, предусмотренных ст. 170 НК РФ, налоги, предъявленные поставщиком (заказчиком) покупателю при приобретении ценностей (работ, услуг), включаются в их стоимость и не подлежат налоговому вычету. При этом делается запись по дебету счетов учета материальных ценностей (08, 10, 41 и др.) или затрат (20, 25, 26, 41, 91 и др.) и кредиту счета 19. Например, если приобретаемый объект основных средств не будет использоваться для производства продукции, облагаемой НДС, то сумму НДС, предъявленную поставщиком, необходимо включить в первоначальную стоимость этого объекта.

Пример 3.1. Организация приобретает здание склада стоимостью 590 000 руб. (в том числе НДС — 90 000 руб.). Консультационные услуги

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

по оформлению документов составили 4720 руб. (в том числе НДС — 720 руб.), расходы на регистрацию прав собственности равны 15 000 руб. Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Акцептован счет продавца склада: —	08	60	500 000
учтен НДС	19	60	90 000
2. Отражены расходы на консультационные услуги: — учтен НДС	08	60	4000
3. Отражены расходы на регистрацию прав	08	76	15 000
4. Принят к учету склад	01	08	519 000
5. Осуществлен налоговый вычет	68	19	90 720-

Контрольные вопросы и задания

1. Перечислите способы поступления основных средств в организацию.
2. С чем связаны вложения в основные средства?
3. Назовите объекты капитального строительства.
4. Какие расходы формируют первоначальную стоимость объекта, вводимого строительством?
5. Дайте определение понятия «застройщик».
6. Для чего предназначен счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»?

3.4. **Учет амортизации основных средств**

Амортизация — процесс погашения стоимости объектов основных средств путем переноса части первоначальной стоимости основных средств на затраты на производство или расходы на продажу. Амортизация не начисляется:

- по используемым для реализации законодательства РФ о мобилизационной подготовке и мобилизации объектам основных средств, которые законсервированы и не используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг и для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- по объектам основных средств некоммерческих организаций. По ним начисляется износ линейным способом (на забалансовом

счете 010 «Износ основных средств»). В целях формирования налоговой базы по налогу на имущество износ целесообразно начислять равномерно в течение года (ежемесячно или поквартально);

- по объектам основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не меняются (земельные участки и объекты природопользования, объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным ценностям, и др.).

Начисление амортизации производится с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или его списания с бухгалтерского учета.

Начисление амортизации может приостанавливаться на период восстановления (ремонта, модернизации и реконструкции) объектов основных средств продолжительностью свыше 12 месяцев или на период консервации по решению руководителя на срок более трех месяцев.

В течение срока полезного использования годовая сумма амортизации рассчитывается одним из следующих способов:

1) линейным;
2) уменьшаемого остатка;
3) списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (кумулятивный метод);
4) списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Способ начисления амортизации устанавливается по группам однородных объектов основных средств и закрепляется в учетной политике организации.

Срок полезного использования определяют при принятии объекта к учету исходя из следующих факторов:

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

Срок полезного использования может определяться в соответствии с классификацией основных средств по амортизационным

группам, установленным постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1.

При *линейном способе* годовая сумма амортизационных отчислений (А) определяется путем умножения первоначальной (восстановительной)[1] стоимости объекта основных средств на норму амортизации (ЛО, которая рассчитывается как величина, обратная сроку полезного использования:

$$N = 1 : T \times 100\%, \quad (3.1)$$

где *Т* — срок полезного использования. Таким образом:

$$A = N \times C_п, \quad (3.2)$$

где $C_п$ — первоначальная (восстановительная) стоимость объекта; *N* — линейная норма амортизации.

При *способе уменьшаемого остатка* годовая норма амортизационных отчислений определяется по формуле

$$A = K \times N \times C_0, \quad (3.3)$$

где C_o — остаточная стоимость объекта на начало года; УУ — линейная норма амортизации; *К*— коэффициент не выше 3, установленный организацией.

При использовании данного способа на момент окончания срока полезного использования выявляется ликвидационная стоимость, которая показывает величину недоамортизованной стоимости объекта основных средств. Если объект будет использоваться за пределами нормативного срока, то ликвидационная стоимость списывается на расходы следующего года или будет продолжено начисление амортизации данным способом.

При способе *списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования* годовая сумма амортизационных отчислений определяется по формуле

$$A = Сп \times t : Q, \quad (3.4)$$

где Сп — первоначальная (восстановительная) стоимость объекта; *t* — число лет, оставшихся до конца срока полезного использования объекта; Q — сумма чисел лет срока полезного использования (кумулятивное число).

[1] В случае проведения переоценки. 104

Если срок полезного использования равен 4, то сумма чисел (кумулятивное число) лет использования объекта составляет 1 + + 2 + 3 + 4 = 10. Соотношение /: *0* определяет часть стоимости объекта основных средств, которая погашается в отчетном году.

Пример 3.2. Принят к учету объект основных средств с первоначальной стоимостью 100 тыс. руб. и сроком полезного использования четыре года. Расчет годовой суммы амортизации представлен далее: А— годовая сумма амортизации; О — остаточная стоимость на конец года.

Расчет годовой

Год	Первоначальная стоимость, руб.	Линейный способ		Способ уменьшаемого остатка (К = 2)		Способ уменьшаемого остатка (К=3)		Способ по сумме чисел лет	
		А	0	А	0	А	О	А	О
1	100 000	25 000	75 000	50 000	50 000	75 000	25 000	40 000	60 000
2	100 000	25 000	50 000	25 000	25 000	18 750	6 250	30 000	30 000
3	100 000	25 000	25 000	12 500	12 500	4687,5	1562,5	20 000	10 000
4	100 000	25 000	0	6 250	6250	1171,87	390, 63	10 000	0

В течение года амортизация начисляется ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы независимо от применяемого способа.

При *способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)* амортизацию начисляют исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта.

Пример 3.3. При принятии к учету объекта первоначальной стоимостью 100 000 руб. было принято, что за четыре года его полезного использования будет произведено 50 000 ед. со следующим распределением по годам: 1-й год — 10 000 ед., 2-й год — 20 000 ед., 3-й год — 15 000 ед.; 4-й год — 5000 ед.

Соотношение первоначальной стоимости и предполагаемого объема производства составит 2 руб./ед. (100 000 руб.: 50 000 ед.); годовые суммы амортизации: 1-й год — 20 000 руб.; 2-й год — 40 000 руб.; 3-й год — 30 000 руб.; 4-й год — 10 000 руб.

Начисление амортизационных отчислений производится независимо от результатов хозяйственной деятельности организации в

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

По объектам недвижимости допускается начисление амортизации до получения свидетельства о праве собственности, если выполнены следующие условия:

- капитальные вложения в объект закончены;
- оформлены первичные документы по приему-передаче объекта;
- документы переданы на государственную регистрацию;
- объект фактически эксплуатируется.

До государственной регистрации объекты недвижимости могут учитываться как на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», так и на счете 01 «Основные средства» на отдельных субсчетах. После государственной регистрации и принятия объекта к учету сумма ранее начисленной амортизации корректируется.

Типовые проводки по учету амортизации основных средств приведены в табл. 3.2.

Таблица 3.2. **Корреспонденция счетов по учету амортизации основных средств**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Начисление амортизации:		
— по основным средствам производственного назначения — одновременно по основным средствам, полученным безвозмездно или за счет бюджетных средств	20, 23, 25, 26, 44 и др. 98-2	02 91-1
— по основным средствам непроизводственного назначения	29, 91-2	02
— по основным средствам, используемым при создании внеоборотных активов (в капитальном строительстве и др.)	08	02
2. Списание амортизации при выбытии основных средств	02	01

Пример 3.4. Организация получила по договору дарения от спонсора деревообрабатывающий станок, рыночная стоимость которого 178 980 руб. Доставка проводилась транспортной организацией за счет принимающей стороны, стоимость доставки — 7080 руб. (в том числе НДС — 1080 руб.). Станок введен в эксплуатацию со сроком полезного использования 5 лет. Способ начисления амортизации линейный.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Принят к учету станок по рыночной стоимости	08	98	178 980
2. Акцептован счет транспортной организации за доставку: — учтен НДС	08	60	6000 1080
3. Станок введен в эксплуатацию	01	08	184 980
4. Начислена амортизация — ежемесячно (184 980 руб.: 5 лет : 12 мес.)	20 (25)	02	3083
5. Отнесена часть доходов будущих периодов в доходы отчетного периода — ежемесячно (178 980 руб. : 5 лет : 12 мес.)	98	91	2983

Контрольные вопросы и *задания*

1. Дайте определение понятия «амортизация».
2. По каким объектам амортизация не начисляется?
3. Кратко охарактеризуйте способы начисления амортизации.
4. Как выбор способа амортизации влияет на финансовый результат деятельности организации?

3.5. **Учет восстановления основных средств**

Восстановление объектов основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции. Затраты на модернизацию и реконструкцию, улучшающие первоначально принятые нормативные показатели функционирования основных средств, отражаются в учете как капитальные вложения (см. п. 3.3). Они увеличивают первоначальную стоимость основных средств, при этом пересматривается срок полезного использования.

Ремонт — процесс восстановления утраченных функций объекта основных средств. В зависимости от сложности и объема работ различают текущий и капитальный ремонт. Рекомендуется проводить ремонт в соответствии с планом, который формируется по видам основных средств исходя из системы планово-предупредительного ремонта, разрабатываемого организацией. Для обоснования необходимости ремонта и планирования расходов на ремонт составляют дефектные ведомости, план работ, рассчитывают сметы на проведение ремонтов и годовую смету затрат на ремонт.

Расходы на ремонт основных средств производственного назначения относят на затраты на производство (расходы на продажу), непроизводственного назначения списывают на прочие расходы. Предварительно произведенные расходы могут накапливаться на счете 23 «Вспомогательные производства».

При неплановых значительных расходах на ремонт целесообразно их отнесение в расходы будущих периодов с последующим списанием на текущие затраты по расчету организации.

В целях равномерного отнесения расходов по ремонту на затраты на производство (расходы на продажу) допускается их списание за счет резерва на ремонт основных средств, создаваемого путем включения периодических отчислений в текущие затраты на производство или расходы на продажу.

Способ финансирования расходов на ремонт устанавливается в учетной политике организации.

Таблица 3.3. **Корреспонденция счетов по учету затрат на ремонт основных средств**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Расходы на ремонт относятся на затраты на производство отчетного периода по мере их возникновения:		
— выполнен ремонт подрядным способом — учтен НДС	20, 23, 25, 26, 44 и др. 19	60 60
— выполнен ремонт хозяйственным способом	20, 23, 25, 26, 44 и др.	10, 70, 69 и др.
2. Расходы на ремонт списываются за счет резерва на ремонт основных средств:		
— начислен резерв на ремонт основных средств	20, 23, 25, 26, 44 и др.	96
— списаны расходы на ремонт, выполненный подрядным способом — учтен НДС	96 19	60 60
— списаны расходы на ремонт, выполненный хозяйственным способом	96	10, 70, 69 и др.
— сторнированы в конце года излишне зарезервированные суммы	20, 23, 25. 26, 44 и др. сторно	96 сторно

Окончание табл. 3.3

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
— отнесена на финансовые результаты излишне начисленная сумма резерва по окончании ремонтных работ, начавшихся в предыдущем году	96	91-1
3. Расходы на ремонт относятся в расходы будущих периодов:		
— отражены расходы на ремонт, выполненный подрядным способом — учтен НДС	97 19	60 60 10, 70, 69 иДР.
— отражены расходы на ремонт, выполненный хозяйственным способом	97	
— списаны расходы будущих периодов на затраты отчетного периода	20, 23, 25. 26, 44 и др.	97

Пример 3.5. Организация формирует резерв на ремонт основных средств путем ежемесячных отчислений в сумме 8000 руб. Ремонт выполнен в декабре подрядным способом, стоимость работ — 106 200 руб. (в том числе НДС — 16 200 руб.).

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Отражена сумма отчислений в резерв на ремонт основных средств	20 (25)	96	96 000
2. Акцептован счет подрядной организации за ремонт (списаны расходы на ремонт за счет резерва)	96	60	90 000
— учтен НДС	19	60	16 200
3. Сторнированы излишне начисленные суммы в резерв	20 (25)	96	6000 (сторно)

Контрольные вопросы и задания

1. Что такое восстановление основных средств?
2. Дайте определение понятия «ремонт».
3. Каким образом списываются расходы на ремонт основных средств?
4. Какими документами обосновывается необходимость ремонта основных средств?

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

3.6. **Учет переоценки основных средств**

Организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать *группы однородных объектов* основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. В последующем они переоцениваются регулярно, чтобы их стоимость *существенно* не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Земельные участки и объекты природопользования переоценке не подлежат.

Текущая (восстановительная) стоимость определяется на основе данных на аналогичную продукцию, полученных от заводов-изготовителей; сведений об уровне цен, имеющихся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведений об уровне цен, опубликованных в средствах массовой информации и специальной литературе; оценки бюро технической инвентаризации и экспертных заключений.

Переоценка основных средств и суммы начисленной амортизации проводится путем пересчета первоначальной стоимости объекта или восстановительной стоимости (если данный объект переоценивался ранее). При этом амортизация пересчитывается пропорционально изменению стоимости объекта основных средств.

Переоценка проводится по состоянию на 1-е число отчетного года и подлежит отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на увеличение прибыли.

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды.

Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

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

Для осуществления переоценки оформляется распорядительный документ и подготавливается перечень объектов, подлежащих переоценке, в котором указываются точные названия объектов, даты их приобретения, сооружения, изготовления, а также принятия к учету.

Типовые проводки по учету переоценки основных средств приведены в табл. 3.4.

Таблица 3.4. **Корреспонденция счетов по учету переоценки основных средств**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Произведена дооценка основных средств:		
— первоначальной (восстановительной) стоимости	01	83
— амортизации	83	02
2. Произведена дооценка основных средств, ранее уцененных:		
— равная сумме уценки	01 84	84 02
— сверх суммы уценки	01 83	83 02
3. Произведена уценка основных средств:		
— первоначальной (восстановительной) стоимости	84	01
— амортизации	02	84
4. Произведена уценка основных средств, ранее дооцененных:		
— равная сумме дооценки	83 02	01 83
— сверх суммы дооценки	84 02	01 84

Пример 3.6. Организация приняла решение о дооценке объекта основных средств стоимостью 90 000 руб. и начисленной амортизацией 40 000 руб. с коэффициентом переоценки 1,3. Объект ранее был уценен, при этом первоначальная стоимость была уцененена на 20 000 руб., а начисленная амортизация — на 5000 руб.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Отражена дооценка стоимости:			
— в пределах ранее сделанной уценки	01	84	20 000
— сверх ранее сделанной уценки	01	83	7000
2. Отражена дооценка амортизации			
— в пределах ранее сделанной уценки	84	02	5000
— сверх ранее сделанной уценки	83	02	7000

Контрольные вопросы и задания

1. Какой уровень существенности целесообразно устанавливать при переоценке основных средств?
2. Кратко опишите порядок переоценки основных средств.
3. Как переоценка основных средств отражается на финансовых результатах деятельности организации?

3.7. **Учет выбытия основных средств**

Основные средства выбывают из организации по следующим причинам:

- при списании в случае морального или физического износа;
- при ликвидации (полной или частичной);
- в результате продажи;
- как вклад в уставный капитал других организаций;
- в результате безвозмездной передачи по договору дарения;
- как вклад по договору простого товарищества;
- при передаче по договору лизинга;
- при передаче в доверительное управление;
- по другим причинам.

Как правило, доходы и расходы, связанные с выбытием основных средств, рассматриваются в качестве прочих доходов и расходов и отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По дебе-

ту счета 91 отражаются остаточная стоимость объекта основных средств и другие расходы, связанные с выбытием, по кредиту — поступления от продажи и другие поступления от списания основных средств (материалы, детали, узлы, агрегаты разобранного и демонтированного оборудования, оприходованные по рыночной стоимости).

Остаточная стоимость выбывающего объекта основных средств выявляется на счете 01 «Основные средства» при списании суммы накопленной амортизации по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 01. С этой целью к счету 01 может быть открыт субсчет «Выбытие основных средств», в дебет которого переносится первоначальная стоимость выбывающего объекта, в кредит — сумма накопленной амортизации.

Типовые проводки по учету выбытия основных средств приведены в табл. 3.5.

Таблица 3.5. **Корреспонденция счетов по учету** выбытия **основных средств**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Списание, ликвидация основных средств:		
— списана амортизация	02	01
— списана остаточная стоимость объекта	91-2	01
— отражены расходы, связанные с ликвидацией (снос и разборка зданий, демонтаж оборудования и проч.)	91-2	10, 70, 69 и др.
- оприходованы материалы, детали, запасные части по текущей рыночной стоимости	10	91-1
2. Продажа объекта основных средств:		
— отражена на сумме выручки от продажи	62, 51, 50	91-1
- начислен НДС	91-2	68
- списана амортизация	02	01
- списана остаточная стоимость объекта	91-2	01
- отражены расходы по продаже объекта	91-2	10, 70, 69 **и др.**
3. Вклад в уставный капитал:		
списана амортизация	02	01
— отражена задолженность по вкладу в уставный капитал (по остаточной стоимости)	58-1	76

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Окончание табл. 3.$

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
— списана остаточная стоимость объекта	76	01
— восстановлен НДС, ранее принятый к вычету	58 (91-2)	68
4. Безвозмездная передача основных средств:		
— списана амортизация	02	01
— списана остаточная стоимость объекта	91-2	01
— начислен НДС	91-2	68
— отражены расходы, связанные с передачей объекта	91-2	10, 70, 69
5. Передача основных средств в доверительное управление	79-3 02	01 79- 3
6. Вклад по договору простого товарищества:		
— списана амортизация	02	01
— списана остаточная стоимость объекта	58-4	01
7. Списание суммы дооценки объекта, ранее отнесенной на добавочный капитал	83	84

Пример 3.7. Организация списывает в связи с непригодностью оборудование стоимостью 170 000 руб. и начисленной амортизацией 165 000 руб. Расходы на списание составили: заработная плата рабочим — 4000 руб., расходы на социальное страхование и обеспечение — 1050 руб. На склад был оприходован металлолом на сумму 3000 руб.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Списана сумма начисленной амортизации	02	01	165 000
2. Списана остаточная стоимость оборудования	91	01	5000
3. Оприходован металлолом на склад	10	91	3000
4. Начислена заработная плата рабочим за разборку	91	70	4000
5. Отражены расходы на социальное страхование и обеспечение	91	69	1050
6. Выявлен финансовый результат от списания (убыток)	99	91	7050

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите причины выбытия основных средств из организации.
2. На каком синтетическом счете отражаются доходы и расходы организации, связанные с выбытием основных средств?
3. Каким образом выявляется остаточная стоимость выбывающего объекта основных средств?

3.8. Учет аренды основных средств

Общие положения

Арендные отношения регулируются главой 34 «Аренда» ГК РФ.

Аренда — основанное на договоре возмездное (за плату) временное владение и пользование или временное пользование имуществом, которое не теряет своих натуральных свойств в процессе его использования (непотребляемые вещи). В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и проч.

Отношения арендодателя и арендатора устанавливаются *договором аренды,* в котором указываются состав и стоимость передаваемого в аренду имущества, размер арендной платы и форма ее уплаты, срок аренды, обязанности арендатора и арендодателя по содержанию имущества, условия возврата или выкупа, а также возможности улучшения арендованного имущества.

Арендная плата устанавливается обычно в виде твердой суммы платежей.

В договоре аренды может быть предусмотрено, что арендованное имущество переходит в собственность арендатора по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены.

Основными видами аренды являются:

1) текущая (операционная) аренда отдельных объектов основных средств, получившая наибольшее распространение на практике;

2) финансовая аренда (лизинг).

Текущая (операционная) аренда

Имущество, передаваемое в текущую аренду, продолжает числиться на балансе арендодателя и должно отражаться в бухгалтерском учете арендодателя обособленно.

Арендодатель обязан выполнять за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, а арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, проводить за свой счет текущий ремонт и нести расходы по содержанию имущества, если иное не предусмотрено договором.

Далее приводятся бухгалтерские проводки по текущей (операционной) аренде основных средств у арендодателя и арендатора. Отметим, что арендные операции могут отражаться у арендодателя по одному из двух вариантов:

1) если аренда признана арендодателем одним из обычных ви дов деятельности, то арендная плата будет выручкой от продажи и учитывать ее следует на счете 90 «Продажи», а затраты, связанные с содержанием имущества, сданного в аренду, — на счете 20 *(вари ант I)*;

2) если аренда является дополнительным видом деятельно сти, то арендную плату учитывают в составе прочих доходов на кредите счета 91 «Прочие доходы и расходы», а затраты, связан ные с содержанием имущества, сданного в аренду, — в составе прочих расходов по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» *(вариант 2).*

Таблица 3.6. **Корреспонденция счетов по учету текущей (операционной) аренды**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
У арендодателя		
1. Передача основных средств в аренду	01, субсчет «Основные средства, переданные в аренду»	01
2. Расчеты с арендатором:		
Вариант 1:		
— начислена арендная плата	62	90-1

Окончание табл. 3.6

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
— начислен НДС с арендной платы	90-3	68
— осуществлены расходы по сданному в аренду имуществу	20	02,10, 70, 69 **и др.**
— списаны расходы по сданному в аренду имуществу	90-2	20
Вариант 2:		
— начислена арендная плата	62	91-1
— начислен НДС с арендной платы	91-2	68
— списаны расходы по сданному в аренду имуществу	91-2	02, 10, 70, 26 **и др.**
3. Возвращение арендованного имущества	01	01, субсчет «Основные средства, переданные в аренду»
У *арендатора*		
1. Получение арендованного имущества	001	—
2. Начисление арендной платы **(без НДС)**:	20, 25, 26	60,76
— **учтен НДС**	19	60,76
— принят к налоговому вычету НДС	68	19
3. Уплата арендной платы авансом	60	51, 50
— в дальнейшем	20, 25, 26, 19	60
4. Перечисление арендной платы	60,76	51, 50
5. Возвращение арендованного имущества	—	001

Пример 3.8. Организация сдает в аренду временно неиспользуемое транспортное средство первоначальной стоимостью 180 000 руб., с ежемесячной суммой амортизации — 1500 руб. По условиям договора ирендные платежи выплачиваются ежемесячно в сумме 3540 руб. (и том числе НДС — 540 руб.). Сдача имущества в аренду не является

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

для арендодателя обычным видом деятельности. Арендатор использует транспортное средство для общехозяйственных целей. Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
У *арендодателя*			
1. Отражение передачи имущества в аренду	01, субсчет «Основные средства, переданные в аренду»	01	180 000
2. Начисление арендной платы	62	91	3540
3. Начисление НДС	91	68	540
4. Начисление амортизации	91	02	1500
5. Получение арендной платы	51	62	3540
У *арендатора*			
1. Получение имущества в аренду	001		180 000
2. Начисление арендной платы: — учтен НДС — принят к налоговому вычету НДС	26 19 68	60 60 19	3000 540 540
3. Перечисление арендной платы	60	51	3540

Финансовая аренда (**лизинг**)

В соответствии с ГК РФ по *договору финансовой аренды* (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. Основополагающие нормы, регулирующие лизинговые отношения, определены в Федеральном законе от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (далее — Закон о лизинге).

Субъектами лизинга (физическими или юридическими лицами) являются:

• лизингодатель, который за счет привлеченных и (или) собст венных средств приобретает в собственность имущество и предос тавляет его в качестве предмета лизинга лизингополучателю;

• лизингополучатель, который обязан принять предмет ли зинга за определенную плату на определенный срок и на опреде-

ленных условиях во временное владение и в пользование в соответствии с договором лизинга;

• продавец, который по договору купли-продажи с лизингодателем продает лизингодателю в обусловленный срок имущество, являющееся предметом лизинга.

Под *лизинговыми платежами* подразумевается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором услуг, а также доход лизингодателя.

Лизингополучатель за свой счет осуществляет техническое обслуживание предмета лизинга и обеспечивает его сохранность, а также осуществляет капитальный и текущий ремонт предмета лизинга (если иное не предусмотрено договором).

Имущество, переданное в лизинг, в течение всего срока действия договора является собственностью лизингодателя.

Отражение операций финансовой аренды (лизинга) в бухгалтерском учете зависит от того, на чьем балансе — лизингодателя или лизингополучателя — будет учитываться имущество по условиям договора лизинга. В соответствии с п. 2 ст. 31 Закона о лизинге амортизационные отчисления производит сторона договора, на балансе которой находится предмет лизинга.

Типовые проводки по учету лизинговых операций приведены в табл. 3.7 и 3.8.

Таблица 3.7. **Учет операций по договору лизинга**, **если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
У лизингодателя		
1. Приобретено лизинговое имущество: — учтен НДС	08 19	60 60
2. Отражены расходы на доставку, монтаж и др. лизингового имущества	08, 19	70, 69, 76 и др.
3. Оприходовано имущество, предназначенное для сдачи в аренду по договору лизинга	03	08

Окончание табл. 3.7

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
4. Зачтен НДС	68	19
5. Оплачен счет поставщика	60	51
6. Передано лизинговое имущество лизинго-получателю	03, субсчет «Имуще-ство, переданное лизингополучателю»	03
7. Начислена амортизация по лизинговому имущест-ву	20	02
8. Отражены прочие затраты по осуществлению лизинговой деятельности	20	10, 70, 69 и др.
9. Отражены причитающиеся по договору лизинга суммы лизинговых платежей	62	90-1
10. Начислен НДС	90-3	68
11. Списаны затраты на осуществление лизинговой деятельности	90-2	20
12. Поступили лизинговые платежи	50, 51	62
У лизингополучателя		
1. Получено лизинговое имущество	001	
2. Начислены причитающиеся лизингодателю лизин-говые платежи: — учтен НДС	20, 25, 26 и др. 19	60, 76 60, 76
3. Принят к налоговому вычету НДС	68	19
4. Перечислены лизинговые платежи	60,76	51
5. Возвращено лизинговое имущество		001
6. Выкуплено лизинговое имущество:		001
— одновременно на стоимость, числящуюся на счете 001	01	02

Таблица 3.8. **Учет операций по договору лизинга, если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя**

Содержание операции	Корреспондирующиеся счета	
	Дебет	Кредит
У лизингодателя		
1. Приобретено лизинговое имущество — учтён НДС	08 19	6 60
2. Оприходовано имущество, предназначенное для сдачи в аренду по договору лизинга	03	08
3. Принят к налоговому вычету НДС	68	19
4. Оплачен счет поставщика	60	51
5. Передано лизинговое имущество лизинго-получателю:		
— на сумму задолженности по лизинговым плате-жам (с НДС) за весь срок действия договора	76, субсчет «Задол-женность по лизинго-вым платежам»	91-1
— на стоимость лизингового имущества	91-2	03
— начислен НДС	91-2	76, субсчет НДС
— на разницу между общей суммой лизинговых платежей (без НДС) и стоимостью лизингового иму-щества	91-9	98-1
— одновременно на стоимость лизингового имуще-ства	011	
6. Поступили от лизингополучателя лизинговые плате-жи:	51	76, субсчет «Задол-женность по лизинго-вым платежам»
— одновременно на сумму разницы, учитываемой на счете 98 «Доходы будущих периодов», в части, приходящейся на сумму платежа	98-1	90-1
—начислен НДС	76, субсчет НДС	68
7. Возвращено лизинговое имущество:		
— на сумму остаточной стоимости на основании первичного документа лизингополучателя	03	76, субсчет •Задолженность по лизинговым плате-жам»

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Окончание табл. 3.8

Содержание операции	Корреспондирующиеся счета	
	Дебет	Кредит
У лизингополучателя		
1. Получено лизинговое имущество	08	76, субсчет «Лизинговые обязательства»
2. Учтен НДС	19	76, субсчет •Лизинговые обязательства»
3. Введено в эксплуатацию лизинговое имущество	01, субсчет «Лизинговое имущество»	08
4. Начислены лизинговые платежи за отчетный период	76, субсчет «Лизинговые обязательства»	76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»
5. Перечислены платежи лизингодателю	76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»	51
6. Зачтен НДС с начисленных лизинговых платежей	68	19
7. Начислена амортизация лизингового имущества	20, 25, 26 и др.	02-1
8. Возвращено лизинговое имущество (при условии погашения всей суммы лизинговых платежей)	02-1	01-1
9. Выкуплено лизинговое имущество (при условии погашения всей суммы лизинговых платежей)	01 02-1	01-1 02

Контрольные вопросы и задания

1. Сформулируйте определение аренды в соответствии с ГК РФ.
2. Назовите основные виды аренды.
3. Какие существуют варианты отражения арендных операций у арендодателя?
4. Перечислите субъектов лизинга.
5. Что понимается под лизинговыми платежами?

3.9. **Инвентаризация основных средств**

Порядок и сроки проведения инвентаризации устанавливает руководитель организации. Случаи обязательной инвентаризации установлены Федеральным законом «О бухгалтерском учете», при этом инвентаризация основных средств перед составлением годовой отчетности может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов — один раз в пять лет.

В процессе инвентаризации проверяется наличие и состояние первичной (инвентарные карточки, описи и др.) и технической (технических паспортов и др.) документации, а также документов, подтверждающих право собственности на недвижимость. В случае расхождений и неточностей в документы вносятся исправления и уточнения.

Инвентаризационная комиссия проводит осмотр объектов и заносит в опись их наименования, назначение, инвентарные номера, основные технические и эксплуатационные характеристики. В необходимых случаях уточняются оценки с учетом проведенных работ капитального характера или частичной ликвидации.

На основные средства, непригодные к эксплуатации, составляют отдельную опись с указанием причин непригодности (порча, износ и т.п.).

Данные инвентаризации арендованных или принятых на ответственное хранение объектов отражаются в отдельной описи.

Типовые проводки по учету данных инвентаризации основных средств приведены в табл. 3.9.

Таблица 3.9. **Корреспонденция счетов по учету данных инвентаризации основных средств**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Выявлены неучтенные объекты основных средств:		
— по рыночной стоимости	01	91-1
2. Выявлена недостача основных средств:		
— на сумму амортизации	02	01
— на сумму остаточной стоимости	94	01

Окончание *табл. 3.9*

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
— начислен НДС в случаях, предусмотренных законодательством	94	68
— отнесена недостача на виновное лицо	73-2	94
— отнесена на виновное лицо разница между суммой взыскания и суммой недостачи	73-2	98-4 (91)
— списаны потери в случае, если виновное лицо не установлено	91-2	94

Контрольные вопросы и задания

1. Кем устанавливаются порядок и сроки инвентаризации основных средств?
2. Назовите случаи, в которых инвентаризация обязательна.
3. Что проверяется в процессе инвентаризации?
4. Какие документы оформляются в ходе инвентаризации?

3.10. Документальное оформление движения основных средств

Для учета движения основных средств используются унифицированные формы первичных документов.

По основным средствам, поступившим по договорам купли-продажи, мены, дарения, финансовой аренды и проч., оформляют акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий и сооружений) формы № ОС-1; акт о приеме-передаче здания, сооружения формы № ОС-1а, акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий и сооружений) формы № ОС-16 (для однотипных объектов).

Данные о поступлении основных средств, их перемещении внутри организации, реконструкции, модернизации, капитальном ремонте, а также о выбытии и списании отражают в инвентарной карточке (книге) формы № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-66.

При поступлении на склад оборудования составляют акт о приеме (поступлении) оборудования формы № ОС-14; акт о приеме-передаче оборудования в монтаж формы № ОС-15.

При перемещении объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения в другое передающая сторона выписывает в трех экземплярах накладную на внутреннее перемещение формы № ОС-2.

Приемку завершенных работ по ремонту, реконструкции, модернизации оформляют актом о приеме-передаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств формы № ОС-3. Акт составляют в двух экземплярах, если данные работы выполняются силами сторонних организаций.

При списании объектов основных средств, пришедших в негодность, оформляют акт о списании объекта основных средств формы № ОС-4; акт о списании автотранспортных средств формы № ОС-4а; акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) формы № ОС-4. Акты составляют в двух экземплярах.

Выбытие объектов из состава основных средств при передаче (продаже, мене и проч.) другой организации оформляется формами форм № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-16.

Контрольные вопросы и задания

1. Перечислите унифицированные формы актов о приеме-передаче основных средств.
2. В каких формах ведется учет объектов основных средств на складе?
3. Какие документы оформляются при списании объектов основных средств?
4. Какие документы составляются при перемещении объектов основных средств в самой организации?

3.11. Раскрытие информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности

Перечень обязательной информации, которая подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности по основным группам основных средств, приведен в п. 32 ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Контрольные вопросы и задания

1. В каком документе содержится перечень информации, которая подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности организации?
2. Пользуясь этим документом, назовите показатели, подлежащие раскрытию.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Итоговые задания

1. Дайте определения следующих понятий: «основные средства», «доходные вложения в материальные ценности», «срок полезного использования», «оценка основных средств», «первоначальная стоимость», «текущая (восстановительная) стоимость», «остаточная стоимость», «инвентарный объект», «амортизация», «восстановление», «ремонт», «аренда», «текущая (операционная) аренда», «финансовая аренда (лизинг)», «арендодатель (лизингодатель)», «арендатор (лизингополучатель)», «арендная плата», «лизинговые платежи».
2. Выполните комплекс проводок по учету основных средств по данным раздела 1 журнала регистрации хозяйственных операций сквозной задачи.
3. Определите оценку основных средств в балансе на 31.12.200X по данным сквозной задачи.
4. Отразите в бухгалтерском учете следующие хозяйственные операции.

   Определите стоимость кондиционера по следующим данным. Для оборудования строящегося склада готовой продукции были приобретены кондиционер, требующий монтажа, стоимостью 47 200 руб. (в том числе НДС — 7200 руб.) и кондиционер, не требующий монтажа, стоимостью 17 700 руб. (в том числе НДС — 2700). Монтаж проводился специализированной подрядной организацией, стоимость работ составила 10 620 руб. (в том числе НДС — 1620 руб.). Кондиционеры введены в эксплуатацию. Учетной политикой организации установлен лимит для отнесения активов к основным средствам — 20 000 руб.
   Ответ: кондиционер стоимостью 15 000 руб. принят к учету на счет 10 «Материалы» и списан на затраты на производство. Кондиционер, требующий монтажа, принят к учету на счет 01 «Основные средства» с первоначальной стоимостью 49 000 руб.

5. Определите сумму амортизации за месяц в первый год эксплуатации для разных способов начисления амортизации по следующим данным.

   Приобретен легковой автомобиль стоимостью 236 000 руб. (в том числе НДС — 36 000 руб.). Услуги посреднической организации, которая доставила автомобиль, составили 11 800 руб. За регистрацию автомобиля в ГИБДД было заплачено через подотчетное лицо 1000 руб. Автомобиль введен в эксплуатацию со сроком полезного использования шесть лет.

   Ответ: при линейном способе — 2930,56 руб., при способе уменьшаемого остатка (К=3) — 8 791,67 руб., при способе по сумме чисел лет — 5023,8 руб.

6. Определите сумму ежемесячного списания расходов на ремонт по следующим данным.

   В связи с аварией был выполнен внеплановый ремонт помещения хозяйственным способом. Расходы на ремонт составили: материалы — 4000 руб.; заработная плата — 60 000 руб., расходы на социальное страхование и обеспечение — 16 796 руб. Принято решение отнести произведенные затраты в расходы будущих периодов и списать в течение года. *Ответ:* 6733 руб.

7. Определите суммы, отнесенные на счета 83 и 84, после второй пере оценки по следующим данным.

   Организация провела переоценку объекта основных средств по документально подтвержденным рыночным ценам (восстановительная стоимость уменьшилась на 40 000 руб., а сумма начисленной амортизации — на 15 000 руб.). Ранее объект переоценивался, первоначальная стоимость была увеличена на 30 000 руб., начисленная амортизация — на 10 000 руб.
   Ответ: по дебету счета 83 — 30 000 руб., по дебету счета 84 — 10 000 руб.; по кредиту счета 83 — 10 000 руб:, по кредиту 84 счета — 5000 руб.

8. Определите финансовый результат по следующим данным.

   Организация продает транспортное средство по цене 82 600 руб. (в том числе НДС — 12 600 руб.). Первоначальная стоимость объекта — 202 000 руб., начисленная амортизация — 120 000 руб. *Ответ:* убыток 12 000 руб.

9. Определите финансовый результат за месяц для арендодателя по следующим данным.

   Организация сдает в аренду помещение склада (первоначальная стоимость — 2 500 000 руб., ежемесячная сумма амортизации — 10 000 руб.). Согласно договору арендные платежи выплачиваются за год вперед в сумме 339 840 руб. (с НДС, равным 18%). Сдача имущества для арендодателя является основным видом деятельности. Арендатор использует склад для общепроизводственных целей. *Ответ:* 14 000 руб.

10. **Определите финансовый результат лизингодателя за месяц, если на счете** 20 **за месяц отражены затраты в сумме** 1500 **руб. Имеются следующие исходные данные.**

Организация приобретает оборудование для сдачи в финансовую аренду стоимостью 236 000 **руб.** (**в том числе НДС** — 36 000 **руб.**). **Доставка транспортной организацией стоила** — 5900 **руб.** (**в том числе НДС** — 900 **руб.**). **Оборудование передано лизингополучателю, срок договора — восемь лет. Согласно договору ежемесячные лизинговые платежи составляют** 4720 **руб.** (**в том числе НДС** — 720 **руб.**). **Лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя.** ***Ответ:*** 2500 **руб.**

ГЛАВА 4

Учет нематериальных активов

4.1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов / 4.2. Учет поступления нематериальных активов / 4.3. Учет амортизации и переоценки нематериальных активов / 4.4. Учет списания нематериальных активов / 4.5. Учет операций, связанных с приобретением прав использования нематериальных активов / 4.6. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы / 4.7. Документальное оформление движения нематериальных активов и расходов на НИОКТР / 4.8. Раскрытие информации о нематериальных активах и расходах по НИОКТР в бухгалтерской отчетности

4.1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов

В соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», утвержденным приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н, объекты принимаются к учету в качестве нематериальных активов при одновременном выполнении следующих условий:

а) объект способен приносить экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производственных целях или для управленческих нужд либо для достижения целей создания некоммерческой организации;

б) организация имеет право на получение экономических вы
год, которые объект способен приносить в будущем, а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (контроль над объектом). Данное право обеспечивается наличием у организации надлежаще оформленных документов,
подтверждающих существование самого актива и права данной организации на результаты интеллектуальной деятельности или на
средство индивидуализации (патентов; свидетельств; других охранных документов; договоров об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации; документов, подтверждающих переход исключительного права без договора и т.п.);

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

в) возможность выделения или отделения (идентификации) от других активов;

г) 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;

д) организацией не предполагается продажа данного объекта в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

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

ж) отсутствие материально-вещественной формы.

К нематериальным активам, если они удовлетворяют условиям а) — ж), могут быть отнесены, например, произведения науки, литературы и искусства; изобретения, полезные модели; программы для ЭВМ; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания.

К нематериальным активам также относится деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Деловая репутация определяется в виде разницы 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). В зависимости от знака этой разницы различают положительную и отрицательную деловую репутацию. Положительную деловую репутацию (надбавку к цене в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами) учитывают как нематериальный актив. Отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю (при отсутствии репутации качества, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала, стабильных покупателей, и т.п.) и относят в полной сумме на финансовые результаты в качестве прочих доходов.

Деловая репутация *(ДР)* может быть рассчитана как разница между покупной ценой *(Ц)* и стоимостью чистых активов (*ЧА)* приобретаемой организации. Величина чистых активов определяется стоимостью активов *(А),* организации, по которым отсутствуют обязательства *(О).* Более точное определение чистых активов см. в главе 13. Таким образом, *ДР = Ц — ЧА = Ц — (А — О).*

Пример 4.1. Приобретается организация, у которой величина активов по балансу 100 000 руб., а обязательств - 70 000 руб., то при цене покупки 50 000 руб. возникает положительная деловая репутация *ДР*= 50 000 - (100 000-70 000) = 20 000 руб., при цене покупки 20 000 руб. отрицательная деловая репутация ДР = (100 000 - 70 000) - 20 000 = = 10 000 руб.

Нематериальными активами не являются:

—расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы);

—интеллектуальные и деловые качества персонала, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

В бухгалтерском учете и отчетности применяются две оценки нематериальных активов: фактическая (первоначальная) и остаточная стоимость. Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по *фактической (первоначальной) стоимости,* которая определяется:

1) для объектов, приобретаемых за плату, — путем суммирования фактически произведенных расходов на приобретение и обеспечение условий для использования актива в запланированных целях;

2) для объектов, полученных по договору дарения, — по теку щей рыночной стоимости на дату принятия к учету в качестве вложений во внеоборотные активы;

3) для объектов, произведенных в самой организации, — путем суммирования фактически произведенных расходов на создание и обеспечение условий для использования актива в запланированных целях;

4) для объектов, поступивших в качестве вклада в уставный (складочный) капитал, уставный фонд, паевой фонд — по денежной оценке, согласованной учредителями (участниками), если иное не предусмотрено законодательством РФ;

5) для объектов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, — по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче. Их стоимость устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных активов. Если эту цену установить невозможно, то стоимость полученного НМА устанавливают исходя из цены, по которой
м сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные НМА.

В дальнейшем, после принятия объекта к учету, изменение фактической (первоначальной) стоимости НМА допускается только в случае переоценки или обесценения.

В бухгалтерском балансе нематериальные активы отражаются по остаточной стоимости, которая определяется как разница между первоначальной стоимостью и накопленной на отчетную дату амортизацией.

Единицей бухгалтерского учета НМА является инвентарный объект — совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждения исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и т.п. В качестве инвентарного объекта НМА также может признаться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное произведение и др.).

Синтетический учет наличия и движения нематериальных активов осуществляется на счете 04 «Нематериальные активы»; начисления амортизации — на счете 05 «Амортизация нематериальных активов».

Аналитический учет наличия и движения НМП ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов.

Контрольные вопросы и *задания*

1. При каких условиях актив можно признать нематериальным?
2. Назовите объекты НМА.
3. Приведите примеры товарных знаков, наименований места происхождения, поисково-справочных систем, программных продуктов, изобретений.
4. Как вы понимаете термин «исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности»?
5. Что такое деловая репутация организации?
6. Какие оценки применяются в отношении НМА?

4.2. Учет поступления нематериальных активов

Нематериальные активы поступают в организацию следующим образом:

- в результате осуществления долгосрочных инвестиций (приобретение или создание);

- в счет вклада в уставный капитал;
- по договору дарения;
- для ведения совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- по договору доверительного управления и проч.

Организация может создать НМА собственными силами или путем привлечения другой организации, а также приобрести исключительные права у правообладателя по договору об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации.

Для формирования фактической (первоначальной стоимости) НМА используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов». По дебету счета 08 отражаются стоимость приобретения (расходы на создание) и дополнительные затраты, необходимые для обеспечения условий для использования актива в запланированных целях. По кредиту счета 08 отражается принятие НМА к учету.

Типовые проводки по учету поступления НМА приведены в табл. 4.1.

Таблица 4.1. **Корреспонденция счетов по операциям поступления нематериальных активов**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Приобретение НМА:		
— акцептован счет продавца (правообладателя) — учтен НДС	08 19	60 60
— отражены дополнительные расходы по подготовке НМА к использованию	08, 19	10. 70, 69, 76 и др.
— отражены расходы по регистрации исключительных прав на НМА	08	68,76
— приняты к учету НМА	04	0$
2. Создание НМА:		
— отражены расходы по созданию НМА — учтен НДС	08	10, 70, 69, 60 76 и др. 60, 76
— отражены расходы по регистрации исключительных прав на НМА	08	68,76
— приняты к учету НМА	04	08

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Окончание табл. 4.1

• Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
3. Поступление НМД как вклад в уставный капитал:		
— отражена согласованная учредителями оценка полученных НМД (без НДС)	08	75
— отражена сумма восстановленного НДС	19	83
— отражены расходы по регистрации исключительных прав на НМД	08	76
— приняты к учету НМД	04	08
4. Безвозмездное поступление (по договору дарения) НМД:		
— отражены по рыночной стоимости НМД	08	98-2
— отражены расходы по регистрации исключительных прав на НМД	08	68,76
— приняты к учету НМД	04	08
— в дальнейшем, по мере начисления амортизации (в части стоимости безвозмездного поступления)	98-2	91-1
5. Поступление НМД по договору простого товарищества:		
— оприходованы НМД по согласованной оценке	04	80
6. Формирование деловой репутации у организации — покупателя предприятия:		
— отражена положительная деловая репутация — отражена отрицательная деловая репутация	04 счета активов	76 91
7. Поступление НМД по договору доверительного управления имуществом	04 79-3	79-3 05

Пример 4.2. Организация приобретает на основании договора отчуждения прав исключительные права на НМАза 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Консультационные услуги по оформлению документов составили 5900 руб. (в том числе НДС — 900 руб.). Расходы на регистрацию прав составили 15 000 руб.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Акцептован счет продавца (правообладателя):	08	60	100 000
— учтен НДС	19	60	18 000

2. Принят к оплате счет за консультационные услуги:	08	60	5000
— учтен НДС	19'	60	900
3. Отражены расходы по регистрации исключительных прав на НМД	08	76	15 000
4. Приняты к учету НМД первоначальной стоимостью 120 000 руб.	04	08	120 000

Контрольные вопросы и *задания*

1. Назовите способы поступления НМА в организацию.
2. Организация разрабатывает программный продукт, который пред полагает продать (уступить права), а не использовать. Может ли ор ганизация принять объект к учету как НМА?
3. Каким образом отражается на счете 08 приобретение НМА?

4.3. Учет амортизации и переоценки нематериальных активов

Амортизация (погашение стоимости) нематериальных активов с *определенным сроком полезного использования* начисляется ежемесячно, одним из следующих способов:

• линейным способом — исходя из норм, исчисленных органи зацией на основе срока полезного использования НМА;

• способом уменьшаемого остатка, когда сумма амортизацион ных отчислений за месяц *(А)* определяется по формуле

$$A = C_{„} \cdot K : T,$$

где C_o — остаточная стоимость объекта на начало месяца, *К*— коэффициент не выше 3, установленный организацией, Г— оставшийся срок полезного использования, мес.

• способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Срок полезного использования (выраженный в месяцах) определяется организацией самостоятельно, исходя из периода времени, и течение которого организация предполагает получать экономические выгоды, или срока действия прав организации на результаты интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и периода контроля над активом.

Срок полезного использования НМА не может превышать срок деятельности организации.

Амортизационные отчисления по НМЛ начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия его к учету, и прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания с бухгалтерского учета этого объекта.

В течение срока использования НМА начисление амортизации не приостанавливается и производится независимо от результатов деятельности организации.

Приобретенная деловая репутация организации амортизируется в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Организация выбирает способ начисления амортизации, исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от его возможной продажи. В случае ненадежности данного расчета выбирается линейный способ начисления амортизации.

Организация должна ежегодно проверять необходимость уточнения способа начисления амортизации. В случае существенного изменения расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, способ начисления амортизации должен быть, соответственно, изменен.

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются *нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования,* по которым амортизация не начисляется. В отношении их ежегодно производится проверка фактов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования. Если указанные факторы прекращают существование, то организация определяет срок полезного использования НМА и способ его амортизации.

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать *группы однородных объектов* НМА по текущей рыночной стоимости. В последующем они переоцениваются регулярно, чтобы их стоимость существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Под текущей рыночной стоимостью НМА понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость НМА может быть определена на основе экспертных оценок.

Переоценка НМА производится путем пересчета их остаточной стоимости.

Результаты переоценки принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года и не включаются в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года, но раскрываются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года.

Порядок отражения в учете результатов переоценки НМА аналогичен тому, что принят для основных средств (см. гл. 3).

Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО.

Таблица 4.2. **Корреспонденция счетов по начислению амортизации и учету переоценки НМА**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Д	**К**
1. Начислена амортизация по объектам НМА, используемым:		
— по обычным видам деятельности	20, 23, 25, 26, 44	05
— в капитальном строительстве	08	05
2. Начислена амортизация по положительной деловой репутации организации	26	05
3. Произведена дооценка НМА		
а) фактической (первоначальной) стоимости	04	83
б) амортизации	83	02
4. Произведена дооценка НМА, ранее уцененных		
а) равная сумме уценки	04 84	84 05
б) сверх суммы уценки	04 83	83 05
5. Произведена уценка НМА		
а) фактической (первоначальной) стоимости	84	04
б) амортизации	05	84
6. Произведена уценка НМА, ранее дооцененных		
а) равная сумме дооценки	83 05	04 83
б) сверх суммы дооценки	84 05	04 84

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите способы амортизации НМА.
2. Сравните способы начисления амортизации по основным средствам и НМА. В чем состоит сходство и различие?
3. Каков срок полезного использования НМА?
4. Как отражается в бухгалтерском учете начисление амортизации по НМА?

4.4. **Учет списания нематериальных активов**

Нематериальные активы могут быть списаны в результате:

- прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- неспособности приносить доход (экономические выгоды в будущем);
- отчуждения исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и на средство индивидуализации;
- вклада в уставный капитал других организаций;
- безвозмездной передачи (по договору дарения);
- вклада в совместную деятельность (по договору простого товарищества);
- передачи в доверительное управление;
- по другим основаниям.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете как прочие расходы (доходы) на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в том отчетном периоде, к которому относятся. По дебету счета 91 отражается остаточная стоимость НМА и другие расходы, связанные со списанием, по кредиту — поступления от отчуждения прав на результаты интеллектуальной деятельности и на средство индивидуализации.

Типовые проводки по учету списания НМА приведены в табл. 4.3.

Таблица 4.3. **Корреспонденция счетов по операциям списания НМА**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Списание НМА по истечении срока использования или невозможности дальнейшего использования:		
— отражена начисленная амортизация	05	04

Окончание табл. 4.3

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
— отражена остаточная стоимость НМА	91-2	04
2. Отчуждение исключительных прав на НМА:		
— переданы НМА и выставлен счет покупателю	62	91-1
— отражена начисленная амортизация	05	04
— отражена остаточная стоимость	91-2	04
— начислен НДС	91-2	68
— списаны расходы на продажу	91-2	70, 69 и др.
3. Вклад в уставный капитал, вклад в совместную деятельность:		
— отражена начисленная амортизация	05	04
— отражена остаточная стоимость	58	04
— восстановлен НДС (при передаче в уставный капитал)	58 (91)	68
4. Безвозмездная передача НМА:		
— отражена начисленная амортизация	05	04
— отражена остаточная стоимость	91-2	04
— начислен НДС	91-2	68
5. Списание недостачи НМА, выявленной при инвентаризации:		
— отражена начисленная амортизация	05	04
— отражена остаточная стоимость	94	04
— отнесена на виновное лицо сумма недостачи	73-2	94
— списана сумма недостачи, если виновное лицо не установлено	91-2	94
6. Передача в доверительное управление НМА	79-3 05	04 79- 3

Пример 4.3. Организация (правообладатель) уступает исключительные права на товарный знак по договору отчуждения прав по стоимости 106 200 руб. (в том числе НДС — 16 200 руб.). Первоначальная стоимость товарного знака — 96 000 руб., начисленная амортизация — 74 000 руб.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Отражена выручка от отчуждения прав	62	91-1	106 200
2. Начислен НДС	91-2	68	16 200
3. Списана начисленная амортизация	05	04	74 000
4. Списана остаточная стоимость	91	04	22 000
5. Получен финансовый результат от выбытия (прибыль)	91-9	99	68 000

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите случаи списания НМА.
2. Как учитываются доходы и расходы от списания НМА?

4.5. Учет операций, связанных с приобретением прав использования нематериальных активов

Организация может приобрести право использования НМА (кроме права пользования наименованием места происхождения товара) у правообладателя на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других с условием сохранения исключительных прав на НМА у организации-правообладателя. Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются организацией на забалансовых счетах в оценке, принятой в договоре. Платежи за приобретение права пользования НМА могут производиться в виде фиксированного платежа или периодических платежей (например, в процентах от прибыли, выручки). Начисление амортизации по НМА, переданным в пользование, производится организацией-правообладателем при сохранении ею исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности. Организация-пользователь включает периодические платежи (роялти) в расходы отчетного периода, а фиксированный разовый платеж отражает в учете как расходы будущих периодов.

Организация-правообладатель отражает доходы и расходы по операциям, связанным с предоставление права использования НМА (прав на интеллектуальную собственность), по одному из двух вариантов:

1) если предоставление прав является одним из обычных видов деятельности, то сумма платежей за предоставленное право будет

выручкой от продажи и будет учитываться на счете 90 «Продажи», а начисление амортизации — на счете 20 «Основное производство»;

2) если предоставление прав не является обычным видом деятельности, то сумма платежей за предоставленное право учитывается в составе прочих доходов на кредите счета 91 «Прочие доходы и расходы», а начисленная амортизация — в составе прочих расходов по дебету счета 91.

Типовые бухгалтерские проводки по учету приобретения прав приведены в табл. 4.4

Таблица 4.4. **Корреспонденция счетов по операциям, связанным с приобретением прав использования НМА**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
У организации-правообладателя (лицензиар)		
1. Передано право пользования НМА	04, субсчет «НМА, переданные в пользование»	04
2. Начислены организацией-правообладателем периодические платежи (роялти) за переданное право использования НМА: — первый вариант — второй вариант — начислен НДС	62 62 • 90,91	90 91 68
3. Получен организацией-правообладателем фиксированный разовый платеж за переданное право использования НМА: — начислен НДС	51 90,	90, 91 (98) 68
У организации-пользователя (лицензиат)		
4. Приобретено право пользования НМА	012, субсчет •НМА, полученные в пользование»	
5. Начислены организацией-пользователем периодические платежи (роялти) за право использования НМА	26 19	60 60
6. Начислен организацией-пользователем фиксированный разовый платеж за право использования НМА	97 19	60 60
7. Списано право пользования НМА по окончании срока	-г-	012

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Пример 4.4. Организация-правообладатель передает другой организации право пользования программным продуктом на срок два года (данная деятельность для организации не является обычной). Первоначальная стоимость НМА 60 000 руб., ежемесячная сумма амортизации — 1000 руб. Согласно условиям договора организация-пользователь выплачивает ежемесячно 3000 руб. (НДС не облагается), право на НМА оценено в 72 000 руб.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
У *организации-правообладателя*			
1, Передано право пользование НМА	04	04	60 000
2. Ежемесячно в течение двух лет:			
— начисляются платежи (роялти)	62	91	3000
— начисляется амортизация	91	05	1000
— отражается финансовый результат операции (прибыль)	91	99	2000
У *организации-пользователя*			
1. Приобретено право пользования НМА	012		72 000
2. Ежемесячно в течение 2 лет:			
— начисляются платежи (роялти)	26	60	3000
3. Списано право пользования НМА по окончании срока	—	012	72 000

Контрольные вопросы и задания

1. Как оплачивается приобретение прав использования НМА?
2. Каким образом правообладатель отражает доходы и расходы, свя занные с предоставлением права использования НМА?
3. Перечислите типовые операции по приобретению прав использова ния НМА, которые отражаются у организации-пользователя.

4.6. **Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы**

Организации при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности могут выполнять НИОКТР или выступать заказчиками по договору на их исполнение.

При выполнении НИОКТР могут быть получены результаты, *подлежащие* правовой охране. Если они *оформлены* в установлен-

ном законодательством порядке, то принимаются к бухгалтерскому учету в качестве НМА (см. § 4.1).

Если при выполнении НИОКТР получены результаты, *подлежащие* правовой охране, *но не оформленные* в установленном законодательством порядке, либо получены результаты, *не подлежащие* правовой охране, то на них распространяется действие ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н, в соответствии с которым они принимаются к учету как отдельный вид внеоборотных активов — расходы по НИОКТР.

Расходы по НИОКТР признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- сумма расходов 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 эконо мических выгод (дохода);
- использование результатов НИОКТР может быть продемон стрировано.

Если не соблюдается хотя бы одно из этих условий, то расходы организации, связанные с выполнением НИОКТР, признаются прочими расходами отчетного периода. Также прочими расходами отчетного периода признаются расходы организации по НИОКТР, которые не дали положительного результата.

К расходам по НИОКТР относятся все фактические расходы, связанные с выполнением этих работ. Для формирования расходов на НИОКТР используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Синтетический учет расходов по НИОКТР ведется обособленно на счете 04 «Нематериальные активы» (04-НИОКТР).

Аналитический учет расходов по НИОКТР ведется по видам работ, договорам (заказам).

Единицей бухгалтерского учета расходов по НИОКТР является инвентарный объект, под которым понимается совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

Расходы по НИОКТР подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности с 1 -го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ.

Расходы по каждой выполненной научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической работе списываются одним из способов:

- линейным;
- пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Способ списания организация определяет самостоятельно исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов НИОКТР, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более пяти лет. В течение отчетного года расходы по НИОКТР списываются равномерно в размере '/,2 годовой суммы независимо от применяемого способа.

Ежемесячное списание расходов по НИОКТР в течение ожидаемого срока использования полученных результатов отражается бухгалтерской записью:

Дт счетов затрат (20, 23, 25, 26, 44 и др.) Кт 04-НИОКТР.

В случае прекращения использования результатов конкретных НИОКТР в производственных целях или для управленческих нужд организации, а также тогда, когда становится очевидным неполучение экономических выгод в будущем от применения результатов указанных работ, несписанная сумма расходов по таким НИОКТР относится на прочие расходы отчетного периода на дату принятия решения о прекращении использования результатов данных работ:

Дт 91 Кт 04-НИОКТР.

Типовые проводки по учету расходов на НИОКТР приведены в табл. 4.5.

Таблица 4.5. **Корреспонденция счетов по учету расходов на НИОКТР**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Начислена заработная плата работникам, выполняющим НИОКТР	08-8	70
2. Начислен единый социальный налог и другие страховые взносы в государственные социальные внебюджетные фонды	08-8	69
3. Начислена амортизация основных средств, нематериальных активов	08-8	02, 04, 05

Окончание табл. 4.5

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
4. Списаны материалы, израсходованные на НИОКТР	08-8	10, 16
5. Отражена стоимость услуг сторонних организаций: — учтен НДС	08-8 19	60 60
6. Списаны затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений	08-8	25
7. Принята к учету НИОКТР, выполненная сторонней организацией: — учтен НДС	08-8	60
8. Приняты к учету расходы на НИОКТР в качестве объекта нематериальных активов	04	08-8
9. Приняты к учету расходы на НИОКТР в качестве инвентарного объекта «Расходы по НИОКТР»	04-НИОКТР	08-8
10. Списаны расходы на НИОКТР, которые не дали положительного результата	91-2	08-8
11. Отражено ежемесячное списание расходов по НИОКТР в течение ожидаемого срока использования полученных результатов	20, 23, 25, 26	04-НИОКТР
12. Списаны расходы по НИОКТР в случае прекращения их использования	91-2	04-НИОКТР

Пример 4.5. ЗАО «Вымпел» выполнило опытно-конструкторские работы по созданию нового прибора. На опытно-конструкторские разработки было потрачено: заработная плата работников — 55 000 руб.; расходы на социальное страхование и обеспечение — 15 400 руб.; командировочные расходы — 12 500 руб., материалы — 61 100 руб. Технический совет ЗАО «Вымпел» дал положительное заключение по результатам выполнения этих разработок. Согласно заключению полученные результаты будут использоваться в течение четырех лет. Способ списания расходов линейный.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Начислена заработная плата работникам ЗАО «Вымпел»	08-8	70	55 000
2. Отражены расходы на социальное страхование и обеспечение	08-8	69	15 400

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
3. Учтены командировочные расходы исполнителей опытно-конструкторских разработок	08-8	71	125001
4. Списаны израсходованные материалы	08-8	10	61100
5. Принят к учету объект «Расходы на НИОКТР»	04-НИОКТР	08-8	144 000
6. Списаны расходы (ежемесячно — 48 раз)	26	04-НИОКТР	3000

Контрольные вопросы и задания

1. Как регламентируется выполнение НИОКТР?
2. При каких условиях НИОКТР могут быть признаны в бухгалтерском учете?
3. Что является единицей бухгалтерского учета по НИОКТР?
4. Назовите способы списания расходов по НИОКТР.
5. Что означает сальдо по счету 04-НИОКТР?

4.7. Документальное оформление движения нематериальных активов и расходов на НИОКТР

Для учета нематериальных активов используется *карточка учета нематериальных активов* (унифицированная форма № НМА-1). Карточка ведется в бухгалтерии на каждый объект, заполняется в одном экземпляре и содержит информацию об основных показателях и характеристиках объекта. Прочие документы, необходимые для учета НМА, организация разрабатывает самостоятельно с учетом требований, предъявляемых к первичным документам.

Принятие НМА к учету проводится, в частности, на основании следующих первичных документов:

- договоров (учредительских, лицензионных, авторских, на выполнение НИОКТР;
- свидетельств о регистрации прав на объект;
- актов приемки-передачи;
- актов экспертной оценки с указанием рыночной стоимости.

Выбытие объекта из состава НМА при передаче (продаже, уступке прав, мене и проч.) другой организации оформляется актом приемки-передачи.

При списании объекта в случае невозможности его дальнейшего использования или окончания срока использования оформляется акт о списании, в котором указываются первоначальная стоимость объекта, суммы начисленной амортизации, причины списания и проч.

Объект «Расходы на НИОКТР» принимается к учету на основании актов приемки законченных работ. На каждый объект оформляется *карточка учета расходов на НИОКТР,* в которую записывают основные характеристики объекта. При списании объекта, в случае невозможности его дальнейшего использования или окончания срока использования оформляется акт о списании.

Контрольные вопросы и задания

1. В каких регистрах учитываются НМА?
2. Перечислите первичные документы по учету НМА.
3. Как оформляется выбытие НМА?
4. Каким образом принимаются к учету расходы по НИОКТР?

4.8. Раскрытие информации о нематериальных активах и расходах по НИОКТР в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности должны отражаться *по видам* НМА:

а) первоначальная стоимость (на начало и конец отчетного периода, поступивших и выбывших за отчетный период);

б) сумма начисленной амортизации (на начало и конец отчетного периода).

По НИОКТР в бухгалтерской отчетности должна быть представлена информация о следующих расходах:

а) отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности и на прочие расходы;

б) не списанных на расходы по обычным видам деятельности и (или) на прочие расходы;

в) по незаконченным работам.

В случае существенности информацию о расходах по НИОКТР показывают в балансе по самостоятельной группе активов в разделе I «Внеоборотные активы».

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

а) о способах оценки НМА, приобретенных не за денежные средства;

б) принятых сроках полезного использования НМА (по отдель ным группам) и их изменении;

в) способах начисления амортизации по отдельным группам НМА и их изменении;

г) способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислениях по НМА;

д) способах списания расходов по НИОКТР;

е) принятых организацией сроках применения результатов НИОКТР.

Контрольные вопросы и задания

1. Как отражаются НМА в бухгалтерской отчетности?
2. Перечислите показатели по НМА, которые должны быть представ лены в бухгалтерской отчетности.

Итоговые задания

1. Дайте определения следующих понятий: «исключительные права на интеллектуальную собственность», «организационные расходы», «деловая репутация», «организация-правообладатель», «организа-ция-правопользователь», «право пользования нематериальным ак тивом», «фиксированный разовый платеж», «платеж-роялти», «рас ходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и тех нологические работы».
2. Выполните комплекс проводок по учету НМА и НИОКТР по дан ным раздела 1 журнала регистрации хозяйственных операций сквоз ной задачи.
3. Определите оценку НМА в балансе на 31.12.200X поданным сквоз ной задачи.

   Отразите в бухгалтерском учете следующие хозяйственные операции.

4. Определите первоначальную стоимость компьютерной программы по следующим данным.

   Организация дала задание своим программистам разработать программу «Система передачи данных во внутренней корпоративной сети». Расходы на создание программы составили: заработная плата — 50 000 руб.; расходы на социальное страхование и обеспечение — 15 000 руб.; израсходованные материалы — 45 000 руб.; амортизация основных средств, использованных при создании программы, — 9000 руб. Программа учтена в составе НМА.

   Ответ: программу принята к учету с первоначальной стоимостью 119 000 руб.

5. Определите сумму ежемесячной амортизации НМА, если в учеТ/Ной политике организации утвержден линейный способ начисления амортизации, а также имеются следующие данные.

   Организация приняла к учету в качестве вклада в уставный капитал от уч-редителя исключительныетграва на веб-сайт, оцененные учредителями в 120 000 руб., и сроком полезного использования 6 лет. *Ответ:* ежемесячно будет начисляться по исключительному праву на веб-сайт — Дт 26 Кт 05 — 1666,67 руб.

6. Определите финансовый результат от выбытия объекта по следую щим данным.

   Организация уступает исключительные права на промышленный образец с первоначальной стоимостью 65 000 руб. и начисленной амортизацией 40 000 руб. Счет покупателю выставлен на 35 400 руб. (в том числе НДС — 5400 руб.). Расходы на рекламу (объявление в газете) составило 2360 руб. (в том числе НДС — 360 руб.). *Ответ:* финансовый результат от выбытия — при-быль в сумме 3000 руб.

7. Определите, какие суммы будут отражаться в учете «Логиста» и «Программиста» по следующим данным.

   Организация «Логист» приобретает по лицензионному договору право пользования программой автоматизации складского учета на срок три года у организации «Программист», для которой эта деятельность является обыч-ной. Согласно договору оплата производится единовременно на сумму 169 920 руб. (в том числе НДС — 25 920 руб.). По учету организации «Програм-мист» первоначальная стоимость программы составляет 90 000 руб., срок полезного использования — 5 лет, способ начисления амортизации — ли-нейный.
   Ответ: в учете у «Логиста» отражаются расходы будущих периодов в сумме 144 000 руб. с последующим ежемесячным списанием Дт 26 Кт 97 — 4000 руб.; в учете у «Программиста» отражаются доходы будущих периодов в сумме 144 000 руб. и ежемесячно определяется финансовый результат — прибыль в сумме 2500 руб.

8. Определите, каким образом списываются расходы на НИОКТР, по следующим данным.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

АО «Быт» заключило с НИИ «Химия» договор на научное исследование стоимостью 82 600 руб. (в том числе НДС — 12 600 руб.) по созданию нового компонента стирального порошка. Работа выполнена и принята заказчиком. Срок списания расходов установлен в четыре года. Способ списания — пропорционально объему выпускаемой продукции. АО «Быт» планирует произвести 12 000 т порошка с новым компонентом: в первый год — 2000 т; во второй год — 5500 т; в третий год — 4000 т; и в четвертый год — 500 т. *Ответ:* расходы по НИОКТР будут списаны: в первый год — 11 666,67 руб.; во второй год — 32 083,33 руб.; в третий год — 23 333,33 руб.; в четвертый год — 2916,67 руб.

ГЛАВА 5

Учет материально-производственных запасов

5.1. Понятие, классификация и оценка материально-производственных запасов / 5.2. Документальное оформление движения материалов / 5.3. Инвентаризация МПЗ / 5.4. Учет поступления материалов / 5.5. Учет выбытия материалов / 5.6. Особенности учета специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды / 5.7. Особенности учета поступления товаров / 5.8. Раскрытие информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности

Б.1. Понятие, классификация и оценка материально-производственных запасов

Согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» материально-производственные запасы (МПЗ) — это часть активов организации:

- используемых в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, предназначенных для продажи;
- используемых для управленческих нужд организации;
- предназначенных для продажи, включая готовую продукцию и товары.

В состав МПЗ входят сырье, материалы, готовая продукция и товары. В этом парафафе будет рассмотрена та часть МПЗ, которая составляет основу выпускаемой продукции, работ, услуг или способствует их выпуску — материалы; учет готовой продукции рассмотрен в главе 11. Особенностям учета поступления (приобретения) товаров посвящен § 5.7, а их продажа рассматривается в главе 11.

Единица бухгалтерского учета МПЗ выбирается организацией самостоятельно так, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также контроль за их наличием и движением. В качестве единицы МПЗ может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и др.

Под *номенклатурой* понимается систематизированный перечень потребляемых в процессе производства материалов. В номенклатурах каждому конкретному наименованию, сорту материалов присваивают определенный шифр или *номенклатурный номер.*

Оценка МПЗ при поступлении

В соответствии с ПБУ 5/01 МПЗ принимаются к бухгалтерскому учету по *фактической себестоимости.*

Фактической себестоимостью МПЗ, *приобретенных за плату,* признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов, кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ.

Фактическими затратами на приобретение МПЗ могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены МПЗ;
- затраты по заготовке и доставке запасов, включая расходы по страхованию;
- начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческому кредиту); проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения МПЗ и начислены до их принятия к бухгалтерскому учету;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением МПЗ.

Фактическая стоимость МПЗ также определяется:

1) при их изготовлении силами организации — по фактическим затратам, связанным с производством;

2) при внесении в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации — исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ;

3) в случае приобретения по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, — по стоимости активов, переданных или подлежащих передаче орга-

пизацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных активов;

4) при получений организацией по договору дарения или безвозмездно — исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Под *текущей рыночной стоимостью МПЗ* понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи этих активов.

При всех способах поступления МПЗ в их фактическую себестоимость включаются также фактические затраты организации на доставку этих активов и приведение их в состояние, в котором они пригодны для использования.

Оценка МПЗ при выбытии

В соответствии с ПБУ 5/01 при отпуске МПЗ в производство и ином выбытии их оценка (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) проводится одним из следующих способов:

1) по себестоимости каждой единицы;

2) по средней себестоимости;

3) по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

По каждой группе (виду) МПЗ в течение отчетного года применятся один способ оценки, который утверждается в учетной политике организации.

Первый способ применяется в отношении МПЗ, используемых организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга.

Второй способ оценки материальных ресурсов традиционен для отечественной учетной практики. Средняя себестоимость определяется по каждой группе (виду) запасов как частное отделения общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество.

Способ ФИФО *(рГ51т/1г$1оШ — Р1РО)* означает, что независимо от того, какая партия материальных ценностей отпущена в производство, сначала их списывают по цене (себестоимости) первой закупленной партии, затем по цене второй партии и т.д., пока не будет получен общий расход за месяц.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Оценка МПЗ на конец отчетного периода проводится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии, т.е. по себестоимости каждой единицы запасов, средней себестоимости, или себестоимости первых по времени приобретений.

Применение способов средней себестоимости и ФИФО возможно либо исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), либо путем определения фактической себестоимости материальных ценностей в момент их отпуска (скользящая оценка). При *взвешенной оценке* в расчет включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц, а при *скользящей оценке* — количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

Пример 5.1. Проведем оценку расхода 70 ед. материала и остатка на складе по методам ФИФО и средней себестоимости.

Исходные данные **Поступление материала за месяц**

Дата	Показатель	Количество единиц	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
1.04	Остаток	10	7	70
9.04	Поступило	25	10	250
16.04	Поступило	15	12	180
20.04	Поступило	30	13	390
29.04	Поступило	20	15	300
Итого поступило + остаток		100	—	1190

1. Для *взвешенной оценки* **Расход материалов за апрель**

Показатель	Количество единиц	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
По методу ФИФО:			
— первая партия	10	7	70
— вторая партия	25	10	250
— третья партия	15	12	180
— четвертая партия	20	13	260
Итого за месяц	70	—	760
По средней себестоимости:			
— средняя себестоимость		1190 : 100 = 11,9	
Итого за месяц	70	11,9	833

 Остаток материалов на 1 мая

Показатель	Количество единиц	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
По методу ФИФО: — остаток четвертой партии — пятая партия	10 20	13 15	130 300
Итого	30	_____	430
По средней себестоимости			
Остаток	30	11,9	357

2. *Для скользящей оценки*

Предположим, что отпуск материала в производство осуществлялся 11 и 21 апреля по 35 ед. Скользящая оценка определяется по состоянию всех поступлений до момента отпуска.

Расход материалов за апрель

Показатель	Количество единиц	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
По методу ФИФО: — при первом отпуске — при втором отпуске	10 25 15 20	7 10 12 13	70 250 180 260
Итого за месяц	70	_____	760
По средней себестоимости: — при первом отпуске — при втором отпуске	35 35	320 : 35 = 9,14 570 : 45 = 12,67	320 443,4
Итого за месяц	70	—	763,4

Остаток материалов на 1 мая

Показатель	Количество единиц	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
По методу ФИФО: — остаток четвертой партии — пятая партия	10 20	13 15	130 300
Итого	30	_____	430
По средней себестоимости			
Остаток	30	14,22	426,6

Формирование резерва под снижение стоимости материальных ценностей

Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов деятельности организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью, если последняя выше текущей рыночной стоимости. Для этого используется счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», который предназначен для обобщения информации о резервах под отклонение стоимости сырья, материалов, топлива, готовой продукции, товаров и т.п. Аналитический учет по счету 14 ведется по каждому резерву.

Образование резерва отражается по кредиту счета 14 в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается по МПЗ, используемым при производстве готовой продукции (выполнении работ, оказании услуг), если на отчетную дату текущая рыночная стоимость этой готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) соответствует ее фактической себестоимости или превышает эту стоимость.

В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым был образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается: она отражается по дебету счета 14 и кредиту счета 91. Такая же запись делается и при повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым был создан соответствующий резерв.

Для синтетического учета МПЗ используются следующие счета: 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Кроме того, используются забалансовые счета: 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку» и 004 «Товары, принятые на комиссию» — для учета материальных ценностей, не принадлежащих организации на праве собственности.

Использование того или иного набора счетов зависит от принятой в организации системы учета МПЗ.

Аналитический учет материальных ценностей ведется по местам хранения и отдельным наименованиям (номенклатурным номерам, партиям и др.).

Контрольные вопросы и задания

1. Входит ли в состав МПЗ незавершенное производство?
2. Каким образом МПЗ могут поступать в организацию?
3. Что такое текущая рыночная стоимость МПЗ?
4. Назовите способы оценки МПЗ.
5. При каком способе оценки материалов на складе на конец месяца их себестоимость будет наибольшей? Какой динамике цен она соответствует и как изменится эта оценка в случае падения цен?
6. Для чего формируется резерв под снижение стоимости МПЗ?
7. Какие синтетические счета используются для учета МПЗ?

!>.2. Документальное оформление движения материалов

1 Уступившие в организацию материалы должны быть своевременно оприходованы. При приемке материалы подвергаются тщательной проверке на соответствие ассортименту, количеству и качеству, указанным в расчетных или сопроводительных документах.

Если нет расхождений между данными поставщика и фактическими данными, то составляют *приходный ордер* (форма № М-4). При наличии расхождений, а также в случаях, когда качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям (вмятины, поломка, бой и т.д.), приемка осуществляется комиссией, которая составляет *акт о приемке материалов* (форма № М-7). Приходный ордер в этом случае не оформляется. Акт о приемке материалов служит основанием для предъявления претензий и исков к поставщику или транспортной организации. На массовые однородные грузы, поступающие от одного и того же поставщика несколько раз и течение дня, допускается составление одного приходного ордера ш день.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Вместо приходного ордера оприходование материалов может оформляться проставлением на документе поставщика (счете, накладной и др.) штампа, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере. Такой штамп приравнивается к приходному ордеру.

Под отпуском материалов в производство понимается их выдача со склада для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также для управленческих нужд организации. В первичных документах на отпуск материалов со складов указываются наименование материала, количество, цена (учетная цена), сумма, а также назначение: номер (шифр) и (или) наименование заказа (изделия, продукции), для изготовления которого отпускаются материалы, либо номер (шифр) и (или) наименование затрат.

Отпуск материалов со склада в производство, как правило, должен осуществляться на основе предварительно установленных лимитов.

Первичными документами по отпуску материалов являются *лимитно-заборная карта* (форма № М-8), *требование-накладная* (форма № М-11), *накладная на отпуск материалов на сторону* (форма № М-15).

Лимитно-заборные карты предназначены для отпуска материалов, систематически потребляемых для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также для контроля за соблюдением лимитов. Требование-накладная используется для разового отпуска материалов, а также для отпуска сверх установленного лимита. При отпуске материалов для продажи выписываются накладные на отпуск материалов на сторону.

Для учета движения материалов на складе материально ответственные лица заполняют *карточку учета материалов* (форма № М-17) на каждый номенклатурный номер материала на основании первичных документов по приходу и расходу. Записи в карточке ведутся в день совершения операций.

Контрольные вопросы и задания

1. Кратко охарактеризуйте порядок приемки материалов в организации.
2. В каких случаях не оформляется приходный ордер?
3. Как осуществляется отпуск материалов со склада в производство?
4. Перечислите первичные документы по отпуску материалов.
5. В каком регистре фиксируется движение материалов?

5.3. **Инвентаризация МПЗ**

Инвентаризация МПЗ проводится в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (см. главу 1).

Товарно-материальные ценности заносятся в *описи* по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных. Фактическое наличие МПЗ проверяется путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания.

Материальные ценности, поступившие во время инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и заносятся в *отдельную опись.* В отдельной описи отражаются товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации.

Отдельно составляются описи на материалы, находящиеся в пути, а также материальные ценности, отгруженные, но не оплаченные в срок покупателями и хранящиеся на складах других организаций.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности, находящиеся в эксплуатации, инвентаризуются по местам их нахождения и материально ответственным лицам, на хранении у которых они находятся.

Предметы специальной одежды и столового белья, сданные в стирку или ремонт, отражаются в отдельной описи.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности, пришедшие в негодность и не списанные, в инвентаризационную опись не включаются, на них составляется *акт на списание.*

По имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения фактического наличия от учетных данных, составляются *сличительные ведомости.* В них отражаются расхождения между показателями поданным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. Суммы излишков и недостач товарно-матери-ильных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

1) излишек материальных ценностей приходуется по рыночной стоимости, а соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации;

2) недостача МПЗ в пределах норм естественной убыли и их порча относятся на счета учета затрат на производство или (и) на расходы на продажу, сверх норм — на виновных лиц.

Суммы недостач и порчи материальных запасов списываются со счетов учета по их фактической себестоимости, которая включает договорную (учетную) цену запаса и долю транспортно-загото-вительных расходов, относящуюся к этому запасу. Недостача запасов в пределах установленных норм естественной убыли определяется после зачета недостач запасов излишками по пересортице. Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах;

3) если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации, при этом должны быть получены решения следственных или судебных органов, подтверждающих либо отсутствие виновных лиц, либо отказ во взыскании ущерба с них.

Контрольные вопросы и задания

1. Какие документы составляются в ходе инвентаризации?
2. Опишите порядок отражения на счетах бухгалтерского учета выявленных в процессе инвентаризации расхождений между фактическим наличием имущества и бухгалтерскими данными.

5.4. **Учет поступления материалов**

В зависимости от роли, которую играют материалы в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), они подразделяются на группы: сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности, специальная оснастка и специальная одежда.

Оценка материалов по фактической себестоимости их приобретения

Расходы по приобретению материалов, используемых на изготовление и продажу продукции (выполнение работ, оказание услуг), относятся к расходам по обычным видам деятельности. В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, равной величине оплаты в денежной или иной форме или величине кредиторской задолженности.

Все расходы, связанные с формированием фактической себестоимости материалов, приобретенных за плату, можно сгруппировать следующим образом:

- стоимость материалов по договорным ценам;
- транспортно-заготовительиые расходы;
- расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию.

Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) — это затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки материалов в организацию.

В состав ТЗР входят:

- расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх договорной цены;
- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата предприятия, организованного в местах заготовления (закупки) материалов, включая расходы на оплату труда работников и отчисления на социальные нужды;
- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, в портах, на пристанях;
- плата по процентам за предоставленные кредиты и займы, связанные с приобретением материалов до их принятия к бухгалтерскому учету;
- расходы на командировки работников, непосредственно связанные с заготовлением (закупкой) материалов и сопровождением их в организацию;
- комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим и иным посредническим организациям;
- стоимость недостачи, порчи материалов в пути в пределах норм естественной убыли и другие расходы.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Транспортно-заготовительные расходы принимаются к учету путем:

- отнесения ТЗР на счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» согласно расчетным документам поставщика;
- отнесения ТЗР на отдельный субсчет к счету 10 «Материалы»;
- непосредственного (прямого) включения ТЗР в фактическую себестоимость материалов на счете 10 «Материалы».

Конкретный вариант учета ТЗР устанавливается организацией самостоятельно и отражается в учетной политике.

Транспортно-заготовительные расходы учитываются по видам и (или) группам материалов. Если нет значительного различия в удельном весе ТЗР, а также в случае невозможности их отнесения к конкретным группам материалов, допускается вести их учет в целом по субсчету к счету 10 «Материалы» или счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Учетные цены и отклонения от них

При организации учета материалов для уменьшения трудоемкости учетных операций используются учетные цены, в качестве которых могут выступать:

- договорные цены;
- фактическая себестоимость по данным предыдущего месяца или отчетного периода;
- планово-расчетные цены;
- средняя цена группы.

Если в качестве учетных цен используются договорные цены, то все другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются в составе *ТЗР.*

Планово-расчетные цены разрабатываются организацией применительно к уровню фактической себестоимости, поэтому, как правило, они включают помимо договорной цены также плановые расходы на приобретение и доставку материалов. В этом случае разница между фактической себестоимостью и учетной ценой учитывается в качестве *отклонения.*

ТЗР или отклонения в стоимости материалов, относящиеся к материалам, израсходованным на производственные или иные цели, подлежат ежемесячному списанию на счета бухгалтерского

учета, на которых отражен расход соответствующих материалов. Списание ТЗР или отклонений по отдельным видам или группам материалов проводится пропорционально учетной стоимости материалов на основе рассчитанного процента ТЗР или отклонений:

$$П = \frac{Т_н + Т_п}{М_н + М_н} \times 100\%, \qquad (5.1.)$$

где П — процент ТЗР или отклонений; $Т_н$ — величина ТЗР или отклонений на начало месяца (отчетного периода); $Т_п$ — сумма ТЗР или отклонений за месяц (отчетный период); $М_н$ — остаток материалов на начало месяца (отчетного периода) по учетной цене; $М_п$ — сумма материалов, поступивших в течение месяца (отчетного периода), по учетной цене.

Соответствующим образом корректируется величина остатка материалов.

Пример 5.2. На начало месяца на складе остаток материалов по учетной цене составлял 10 000 руб., а соответствующая сумма ТЗР (отклонений) — 1600 руб. За отчетный месяц поступило материалов по учетной цене на сумму 20 000 руб., сумма ТЗР составила 2000 руб.

Процент ТЗР определяется следующим образом:

$$П = \frac{1600\ \text{руб.} + 2000\text{руб.}}{10\ 000\ \text{руб.} + 20\ 000\ \text{руб.}} \times 100\% = 12\%.$$

Пусть за отчетный период были израсходованы материалы на производственные цели по учетным ценам на сумму 16 000 руб. В этом случае производственные затраты необходимо увеличить на долю ТЗР, относящуюся к израсходованным материалам — 1920 руб. (16 000 руб. х х 12%).

На начало следующего месяца на складе останется материалов по учетной цене на 14 000 руб. (10 000 руб. + 20 000 руб. - 16 000), сумма ТЗР составит 1680 руб. (14 000 руб. х 12%).

Для облегчения распределения ТЗР или величины отклонений в стоимости материалов допускается применение упрощенных вариантов:

- при удельном весе ТЗР или величины отклонений не более *5%* к учетной стоимости материалов их сумма может полностью списываться на увеличение стоимости израсходованных материалов;

• если удельный вес ТЗР или величины отклонений не более 10% к учетной стоимости материалов, их сумма может полностью списываться на счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомога тельные производства» и на увеличение стоимости проданных ма териалов;

• в течение текущего месяца ТЗР или величина отклонений может распределяться исходя из удельного веса, сложившегося на начало месяца. Если это привело к существенному (более 5 пунк тов) недосписанию или излишнему списанию отклонений или ТЗР, в следующем месяце сумма списываемых отклонений или ТЗР корректируется на указанную сумму прошлого месяца;

• удельный вес ТЗР или величины отклонений (в процентах к учетной стоимости материала) может округляться до целых единиц;

• ТЗР или величина отклонений может распределяться про порционально их удельному весу (нормативу), закрепленному в плановых (нормативных) калькуляциях, к учетной стоимости ис пользуемых материалов. При этом если фактические размеры от клонений или ТЗР отличаются от нормативных, в следующем ме сяце сумма распределенных отклонений или ТЗР корректирует ся — увеличивается на недосписанную сумму или уменьшается на сумму, излишне списанную в прошлом месяце.

Варианты отражения материалов на счетах бухгалтерского учета

Материалы в зависимости от принятой организацией учетной политики могут учитываться по разным схемам (вариантам).

Вариант I: используется счет 10 «Материалы», на котором учет ведется по *фактической себестоимости.* Оприходование материалов отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов 60, 71, 76 и др. в зависимости от того, каким образом поступили те или иные материальные ценности.

Фактический расход материалов на производственные или другие хозяйственные цели отражается по кредиту счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

При прочем выбытии материалов (продаже, списании, передаче безвозмездно) их стоимость списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

К счету 10 могут быть открыты субсчета для учета, например, ТЗР или иных расходов, связанных с приобретением и заготовлением материалов.

Типовые проводки для варианта I приведены в табл. 5.1.

Таблица 5.1. **Корреспонденция счетов по учету поступления материалов по варианту I**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Поступление материалов от поставщиков:		
— отражена задолженность поставщикам	10	60
— учтен НДС	19-3	60
— отражены транспортные и прочие расходы	10	60, 76
— учтен НДС	19-3	60, 76
— начислена заработная плата за погрузочно-разгрузочные и другие работы	10	70
— произведены начисления на заработную плату (единый социальный налог и др.)	10	69
2. Поступление материалов за счет сумм, выданных под отчет:		
— оприходованы материалы	10	71
— учтен НДС	19-3	71
3. Поступление материалов в результате ликвидации основных средств и излишков, выявленных при инвентаризации	10	91-1
4. Поступление материалов безвозмездно (по договору дарения):		
— оприходованы материалы по текущей рыночной стоимости	10	98-2
— отражены расходы по доставке у принимающей стороны	10	60
— учтен НДС	19	60
— отражаются суммы по мере списания материалов на счета учета затрат	98-2	91-1
5. Поступление материалов как вклад в уставный капитал:		
— отражена согласованная оценка переданных материалов	10	75-1
— отражена сумма восстановленного НДС	19	83 (91-1)

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Вариант П: используются счета 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» (рис. 5.1 и 5.2).

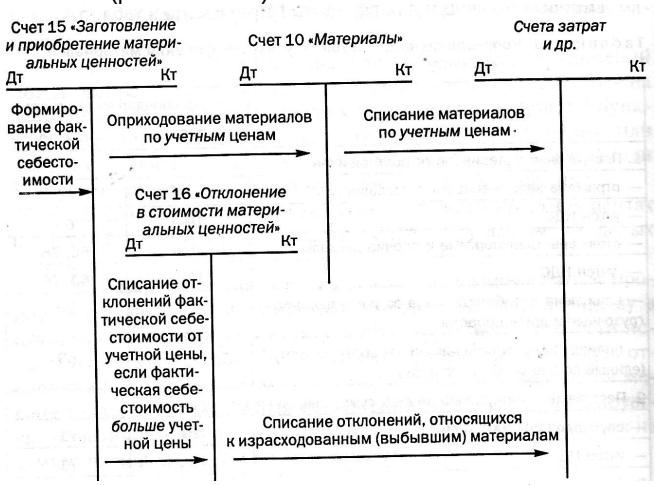

Рис. 5.1. Учет материалов с использованием счетов 10, 15 и 16, если фактическая себестоимость материалов *больше* учетной цены

В дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» относят *фактическую себестоимость* МПЗ, по которым в организацию поступили (акцептованы) расчетные документы поставщиков и другие документы, подтверждающие расходы на приобретение (заготовление) материалов.

Оприходование материалов, фактически поступивших в организацию, отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» с кредита счета 15 *по учетным ценам,* а разницу между фактической себестоимостью приобретения и учетными ценами относят на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»:

Дт 16 Кт 15 — если фактическая себестоимость больше учетной цены;

Дт 15 Кт 16 — если фактическая себестоимость меньше учетной цены.

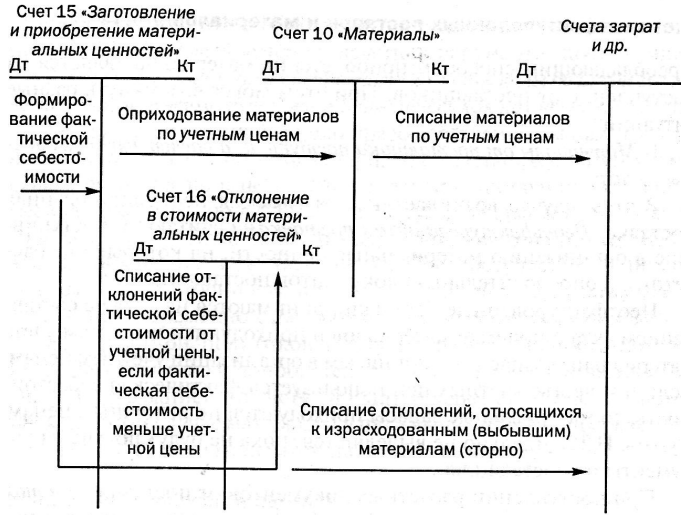

Рис. 5.2. Учет материалов с использованием счетов 10, 15 и 16, если фактическая себестоимость материалов *меньше* учетной цены

Израсходованные или проданные материалы списывают на соответствующие счета с кредита счета 10 по учетным ценам. Накопленные на счете 16 разницы между фактической себестоимостью приобретенных материалов и их стоимостью по учетным ценам списывают (сторнируют — при отрицательной разнице) с кредита счета 16 в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов:

Дт 20 (23, 25, 26, 44 и др.) Кт 16 — если фактическая себестоимость больше учетной цены;

Дт 20 (23, 25, 26,44 и др.) (сторно) Кт 16 (сторно) — если фактическая себестоимость меньше учетной цены.

Порядок списания отклонений устанавливается организацией; одним из вариантов может быть, например, списание пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам.

Аналитический учет по счету 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» ведется по группам МПЗ с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений.

Учет неотфактурованных поставок и материалов в пути

Преобладающим способом приобретения материалов является их поступление от поставщиков. При этом могут возникнуть разные ситуации.

1. *Материалы от поставщика поступили, а расчетные* документы — нет.*

В этом случае возникает так называемая неотфактурованная поставка. *Неотфактурованными поставками* считаются поступившие в организацию материальные ценности, на которые нет расчетных (сопроводительных) документов поставщиков.

Неотфактурованные поставки принимаются на склад с составлением акта о приемке материалов и приходуются по счетам учета материальных запасов по принятым в организации учетным ценам. Если в качестве учетных цен используется фактическая себестоимость, то материальные запасы приходуются по рыночным ценам. Суммы НДС отдельно не выделяются, пока не будут получены документы от поставщика.

При поступлении расчетных документов от поставщика *в том же году, в котором поступила неотфактурованная поставка, или в следующем году, но до представления годовой отчетности* учетную цену МПЗ корректируют с учетом поступивших документов. Одновременно уточняют расчеты с поставщиком. Также возможен вариант, когда ранее сделанная запись сторнируется и делается новая на фактическую стоимость поступивших материальных ценностей. Если расчетные документы от поставщика поступили *в следующем после представления годовой бухгалтерской отчетности году,* то

- учетная стоимость материалов не корректируется;
- НДС принимается к учету в установленном порядке;
- задолженность перед поставщиком уточняется, при этом обра зовавшиеся разницы считаются прочими доходами или расходами (прибылью или убытком прошлых лет, выявленными в отчетном году).

Записи по дебету счета 10 (вариант I) или счета 15 (вариант II) и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» производят независимо от того, когда материалы поступили в организацию—до или после получения расчетных документов поставщика.

2. *Счета поставщиков акцептованы, но материалы до конца месяца не поступили. В этом случае они учитываются как находящиеся в пути.*

Если к организации перешло право собственности на отгруженные ценности, то 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 (вариант I). При поступлении ценностей сначала делают сторнировочную запись по дебету и кредиту тех же счетов и одновременно отражают их фактическое оприходование.

Если учетной политикой предусмотрено использование счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (вариант II), то записи по счету 10 «Материалы» не осуществляются, так как в этом случае материалы в пути выявляются непосредственно на счете 15 как его остаток на конец месяца.

Контрольные вопросы и *задания*

1. Как группируются расходы, связанные с формированием фактиче ской себестоимости материалов, приобретенных за плату?
2. Что такое транспортно-заготовительные расходы (ТЗР)?
3. Перечислите расходы, входящие в состав ТЗР.
4. Какие цены принимаются в качестве учетных при отражении материалов?
5. Назовите упрощенные варианты распределения ТЗР.
6. Какие существуют варианты учета материалов?
7. Что такое неотфактурованная поставка?

5.5. Учет выбытия материалов

Выбытие материалов связано со следующими фактами хозяйственной жизни:

- расходованием на производство;
- безвозмездно^ передачей;
- продажей;
- передачей в качестве вклада в уставный капитал;
- расходованием в результате стихийных бедствий и экстре мальных ситуаций, а также на ликвидацию последствий стихийных бедствий и экстремальных ситуаций;
- выявлением недостач.

[1] Под расчетными документами обычно понимают банковские документы по списанию и зачислению денежных средств с одного счета на другой в банках (платежные поручения, платежные требования и т.п.). Исходя из этого лучше вместо термина «расчетные документы» употреблять термин «сопроводительные документы» поставщиков, которыми оформляется отпуск ценностей (счет, накладная, товарно-транспортная накладная и др.).

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Типовые проводки для варианта I приведены в табл. 5.2.

Таблица 5.2. **Корреспонденция счетов по учету выбытия материалов по варианту I**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Отпуск материалов на производственные цели (в основное производство, вспомогательные производства, на общепроизводственные и общехозяйственные нужды и др.)	20, 23, 25, 26, 97	10
2. Отпуск материалов на вложения во внеоборотные активы	08	10
3. Отпуск материалов на ликвидацию последствий чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности, а также их потери в результате стихийных бедствий и экстремальных ситуаций	91-2	10
4. Передача материалов безвозмездно юридическим и физическим лицам:		
— списаны материалы	91-2	10
— начислен НДС по безвозмездно переданным материалам	91-2	68
— отражены убытки	99	91-9
5. Продажа материалов:		
— выставлен счет покупателю на договорную стоимость материалов с НДС	62	91-1
— начислен НДС	91-2	68
— списаны материалы	91-2	10
— выявлен финансовый результат от продаж	91-9 (99)	99 (91-9)
6. Выявлена недостача материалов:		
— списаны материалы*	94	10
— списана недостача в пределах норм естественной убыли	20, 23, 26, 44	94
— отнесена недостача на виновное лицо	73-2	94
— отнесена на виновное лицо разница между суммой взыскания и фактической себестоимостью материалов	73-2	98-4 (91-1)
— списана недостача на прочие расходы (если виновное лицо не установлено)	91-2	94

Окончание табл. 5.2

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
7. Передача материалов в качестве вклада в уставный капитал:		
— отражено списание материалов	58	10
— восстановлена сумма НДС, ранее принятая к налоговому вычету	58(91-2)	68
8. Отпуск материалов в обслуживающие производства и хозяйства и на непроизводственные цели	29, 91-2	10

* По мнению налоговых органов, НДС, ранее принятый к вычету по недостающим товарно-материальным ценностям, выявленным в ходе инвентаризации, подлежит восстановлению, т.е. должна быть сделана дополнительная проводка: Дт 94 Кт 68 — на сумму НДС, ранее принятую к налоговому вычету.

Пример 5.3.

Исходные данные

Предприятие изготавливает кондитерские изделия. На начало периода остаток сахара составлял 30 000 руб. (2000 кг по 15 руб. за кг), ТЗР — 1500 руб. В течение периода предприятие приобрело сахар (2500 кг по 16 руб. за 1 кг) на сумму 40 000 руб. Передано в производство 3000 кг, ТЗР за этот период составили 3000 руб. (хозяйственные операции рассматриваются без учета НДС).

Учет ТЗР ведется на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» согласно расчетным документам поставщика с последующим отнесением на счет 10 «Материалы» по учетным ценам и на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» выявленных отклонений. Учетная цена сахара составляет 15 руб. за 1 кг.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Оприходованы материалы по учетным ценам -	10	15	37 500 (2500 кг по 15 руб. за 1 кг)
2. Отражена задолженность поставщику	15	60	40 000 (2500 кг по 16 руб. за 1 кг)
3. Учтены расходы на транспортировку	15	60	3000

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
4. Передан сахар в производство по учетным ценам	20	10	45 000 (3000 кг по 15 руб. за 1 кг)
5. В конце периода отражена разница между учетной ценой и фактической себестоимостью поступившего сахара (учетная цена меньше фактической себестоимости)	16	15	5500 руб. (43 000 — 37 500)
6. Списаны ТЗР (отклонения от стоимости материалов по учетным ценам) в доле, соответствующей расходу материалов по учетным ценам	20	16	4680 (45 000 руб. x ТЗР%)

Расчет ТЗР: (1500 руб. + 5500 руб.) : (30 000 руб. + 37 500 руб.) x x 100% = 10,4%.

Таким образом, прямые затраты материалов составили: (45 000 руб. + + 4680 руб.) = 49 680 руб.

Пример 5.4. Воспользуемся данными примера 5.3. Учет ТЗР ведется на отдельном субсчете к счету 10 «Материалы». Материалы списываются в производство по средним ценам.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Отражена задолженность поставщику	10	60	40 000 (2500 кг по 16 руб. за 1 кг)
2. Учтены ТРЗ	10-ТЗР	60	3000
3. Передан сахар в производство по средним ценам	20	10	46 680 (3000 кг по 15,56 руб. за 1 кг)
4. Списаны ТЗР, соответствующие израсходованным материалам	20	10-ТЗР	2988 (46 680 руб. x ТЗР%)

Расчет средней цены: (30 000 руб. + 40 000 руб.) : (2000 кг + + 2500 кг) =15,56 руб.

Расчет ТЗР: (1500 руб. + 3000 руб.): (30 000 руб. + 40 000 руб.) x 100% = = 6,4%.

Затраты материалов в этом случае составят: (46 680 руб. + 2988 руб) = = 49 668 руб.

Пример 5.5. Данные те же, что в примере 5.3. Учет ТЗР ведется путем непосредственного (прямого) их включения в фактическую себестоимость материала. Материалы списываются в производство по методу ФИФО.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Отражена задолженность поставщику	10	60	40 000 (2500 кг по 16 руб. за 1 кг)
2. Учтены ТЗР	10	60	3000
3. Списан сахар в производство по методу ФИФО	20	10	48 700 руб. (2000 кг по 15.75 руб. за 1 кг и 1000 кг по 17,2 руб. за 1 кг)

Контрольные вопросы и задания

1. С какими фактами хозяйственной жизни связано выбытие материа лов?
2. Перечислите основные операции выбытия материалов.
3. Каким образом в бухгалтерском учете восстанавливается НДС, ра нее принятый к вычету по недостающим товарно-материальным ценностям?

5.6. Особенности учета специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды

Под *специальным инструментом и специальными приспособлениями* понимаются технические средства, обладающие индивидуальными свойствами и предназначенные для обеспечения условий выпуска конкретных (не типовых) видов продукции (выполнения работ, оказания услуг), например штампы, пресс-формы, прокатные валки, модельная оснастка, стапели. Не учитываются как специальный инструмент и специальные приспособления технические

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

средства, предназначенные для производства типовых видов продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Специальное оборудование — это многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения нестандартных технологических операций. К такому оборудованию относятся: контрольно-испытательная аппаратура (стенды, пульты, макеты готовых изделий, испытательные установки); реакторное оборудование; дезавакционное оборудование; специальное технологическое оборудование (химическое, металлообрабатывающее, кузнечно-прессовое, сварочное и др.).

В состав *специальной одежды* входят: специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, куртки, халаты, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы и проч.).

Конкретный перечень средств труда, учитываемых в составе специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования (далее — специальная оснастка) и специальной одежды, организация определяет исходя из особенностей технологического процесса.

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденными приказом Минфина России от 26 декабря 2005 г. № 135н, специальная оснастка и специальная одежда могут по решению организации приниматься к учету:

1) в составе внеоборотных активов на счете 01 «Основные сред ства» в порядке, предусмотренном ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (см. главу 3);

2) в составе оборотных активов на счете 10 «Материалы» по суб счетам 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» и 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Во втором случае, т.е. если данные активы учитываются как оборотные на счете 10 «Материалы», операции *по их поступлению* отражаются аналогично операциям по учету материалов.

Существенные отличия от учета материалов возникают при передаче специальной оснастки и специальной одежды в производство, что связано с возможностью их длительного использования в качестве средств труда. Передача специальной оснастки и специальной одежды в производство (эксплуатацию) отражается в бухгалтерском учете на соответствующих субсчетах счета 10 «Материалы»:

Дт 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» Кт 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

Погашение стоимости специальной оснастки и специальной одежды в бухгалтерском учете отражается по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту субсчета 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»..

Сальдо субсчета 10-11 характеризует остаточную стоимость соответствующих объектов учета.

Возможные варианты погашения стоимости специальной одежды и специальной оснастки представлены в табл. 5.3.

Таблица 5.3. **Варианты погашения стоимости специальной одежды и специальной оснастки**

Вариант погашения стоимости	Условия использования варианта погашения стоимости	
	специальной одежды	*специальной оснастки*
Единовременное списание	Срок эксплуатации согласно нормам выдачи не превышает 12 месяцев	Специальная оснастка предназначена для индивидуальных заказов или используется в массовом производстве
Линейный способ	В течение срока полезного использования, предусмотренного в типовых отраслевых нормах бесплатной выдачи специальной одежды	Для тех видов специальной оснастки, физический износ которых непосредственно не связан с количеством выпущенной продукции, например, для стапельной оснастки, контрольно-испытательной аппаратуры
Способ списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг)	Не используется	Рекомендуется для тех видов специальной оснастки, срок полезного использования которых непосредственно связан с количеством выпущенной продукции, например, штампов, пресс-форм, прокатных валков

Если выпуск продукции (выполнение работ, оказание услуг) с использованием специальной оснастки досрочно прекращен и его возобновление в организации не предполагается, то остаточная стоимость специальной оснастки подлежит списанию на финансовые результаты в качестве прочих расходов.

Расходы организации по ремонту и обслуживанию специальной оснастки и специальной одежды включаются в расходы по обычным видам деятельности.

Выбытие объектов специальной оснастки и специальной одежды происходит в случаях: продажи, безвозмездной передачи, списания в результате морального или физического износа, ликвидации при авариях и стихийных бедствиях, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал и др. Определение непригодности и решение вопроса о списании специальной оснастки и специальной одежды осуществляются постоянно действующей инвентаризационной комиссией. Доходы и расходы (включая остаточную стоимость) от выбытия соответствующих объектов подлежат отнесению на финансовые результаты в качестве прочих доходов и расходов.

В целом отражение на счетах бухгалтерского учета операций выбытия объектов специальной оснастки и специальной одежды аналогично отражению материалов.

Типовые проводки по учету специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатации приведены в табл. 5.4.

Таблица 5.4. **Корреспонденция счетов по учету специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатации**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Передана специальная оснастка {специальная одежда) со склада в производство (эксплуатацию)	10-11	10-10
2. Списана стоимость специальной одежды, если срок ее эксплуатации не превышает 12 месяцев	20, 23, 25, 26 и др.	10-10
3. Отражено погашение стоимости специальной оснастки (специальной одежды) в течение срока полезного использования	20, 23, 25, 26 **и др.**	10-11
4. Списана остаточная стоимость специальной оснастки, если выпуск продукции с ее использованием досрочно прекращен	91-2	10-11
5. Оприходованы на склад материальные ценности от списания специальной оснастки	10	91-1
6. Отражены расходы по ремонту специальной оснастки	20, 23, 25 **и др.**	10, 70, 69
7. Списана стоимость специальной оснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или массового производства	20, 23, 25, 26 и др.	10-10
8. Выявлена недостача специальной оснастки (специальной одежды) на складе, в эксплуатации	94	10-10, 10-11

Пример 5.6. Организация для выпуска продукции приобрела испытательную установку и приняла ее к учету в составе оборотных активов. Стоимость установки — 66 080 руб. (в том числе НДС — 10 080 руб.). Стоимость испытательной установки погашается линейным способом. Срок полезного использования — 14 месяцев. Через 10 месяцев выпуск продукции с использованием этой установки был прекращен. Испытательная установка была списана.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		**Сумма, руб.**
	Дебет	Кредит	
1. Отражена задолженность поставщику за испытательную установку: — учтен НДС	10-10 19	60	56 000
2. Передана испытательная установка со склада в производство (эксплуатацию)	10-11	10-10	56 000
3. Отражено погашение стоимости испытательной установки в течение срока полезного использования	20	10-11	4000
4. Списана остаточная стоимость испытательной установки	91-2	10-11	16 000 (56 000 **руб.** - 4000 **руб.** х 10 **мес.**)

Контрольные вопросы и задания

1. Что такое специальный инструмент и специальные приспособления?
2. Дайте определение специального оборудования.
3. Что входит в состав специальной одежды?
4. В каких случаях предпочтительнее учитывать специальную оснастку и специальную одежду в качестве основных средств?
5. Перечислите варианты погашения стоимости специальной одежды и специальной оснастки.

5.7. **Особенности учета поступления товаров**

Согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» товары являются частью МПЗ, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Синтетический учет наличия и движения товаров осуществляется на счете 41 «Товары». К счету 41 могут быть открыты субсчета: 1 «Товары на складах», 2 «Товары в розничной торговле», 3 «Тара под товаром и порожняя» и др.

Аналитический учет товаров ведется по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям), а в необходимых случаях — по местам хранения товаров.

Для обобщения информации о торговых наценках (скидках, надбавках) на товары в организациях, осуществляющих *розничную торговлю,* если их учет ведется по продажным ценам, предназначен счет 42 «Торговая наценка». Этот счет является регулирующим к счету 41 «Товары». При принятии к бухгалтерскому учету товаров счет 42 кредитуется в корреспонденции со счетом 41 на сумму торговой наценки.

В соответствии с ПБУ 5/01 оценка товаров при их принятии к учету (учетная цена) может формироваться следующими способами:

1) по фактической себестоимости, как и по материалам (см. п. 5.1);

2) по фактической себестоимости за вычетом затрат по заго товке и доставке товаров до центральных складов (баз). Торговые организации могут затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента передачи товаров в продажу, включать в состав расходов на продажу, т.е. учитывать на счете 44 «Расходы на продажу». В этом случае учетная цена будет, как правило, равна покупной цене (цене по ставщика);

3) по продажным (розничным ценам) с отдельным учетом наце нок для организаций, осуществляющих розничную торговлю. В этом случае используется счет 42 «Торговая наценка».

Выбор того или иного варианта учетных цен в розничной торговле зависит от применяемой схемы учета товаров: натурально-стоимостнбй или стоимостной.

При натурально-стоимостном учете фиксируются остатки и движение товаров по отдельным наименованиям, артикулам, сортам и т.п.

При стоимостной схеме учитываются остатки, приход и расход в целом по всем товарам без подразделения по наименованиям.

Учет поступления товаров

Учет поступления товаров на склады в оптовой торговле, а также в организации розничной торговли, применяющих натурально-стоимостную схему учета и отражающих товары по фактической себестоимости, осуществляется аналогично учету материалов (см. п. 5.4), только вместо счета 10 «Материалы» дебетуется счет 41 «Товары». При этом, если фактическая себестоимость формируется без учета затрат по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), т.е. по покупным ценам, соответствующие затраты отражаются в учете проводкой:

Дт 44 «Расходы на продажу» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Особенностью учета поступления товаров в организациях розничной торговли, учитывающих товары по продажным ценам, является дополнительная запись: Дт 41-2 «Товары в розничной торговле» Кт 42 «Торговая наценка» — на сумму торговой наценки, относящейся к поступившим товарам (разница между продажной ценой поступивших товаров с НДС и стоимостью их приобретения без НДС).

Величину торговой наценки организация устанавливает самостоятельно.

Пример 5.7. Организация занимается розничной торговлей. Учет товаров осуществляется в продажных ценах. За рассматриваемый период поступило от поставщика 28 светильников по цене 1593 руб. за 1 светильник (в том числе НДС — 243 руб.). Стоимость всей партии составила 44 604 руб. (в том числе НДС — 6804 руб.). Торговая наценка на светильники установлена в размере 30%.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	**Корреспондирующие счета**		**Сумма, руб.**
	Дебет	**Кредит**	
Отражена задолженность поставщику |а светильники (покупная стоимость) - **учтен НДС**	41-2	60	37 800
Отражена сумма торговой наценки	41-2	42	11340

Обратите внимание на то, что записи на счете 42 «Торговая наценки» осуществляются только по кредиту счета, начисление торговой нацепки отражается прямой проводкой.

Дт 41-2 «Товары в розничной торговле» Кт 42 «Торговая наценка» — списание торговой наценки точно такой же проводкой, но методом «красное сторно».

В бухгалтерском балансе товары отражаются по стоимости их приобретения, в розничной торговле — за минусом торговой наценки (из дебетового остатка по счету 41-2 «Товары в розничной торговле» вычитается кредитовый остаток по счету 42 «Торговая наценка»).

Контрольные вопросы и задания

1. Для чего предназначен счет 42 «Торговая наценка»?
2. Назовите способы оценки товаров при их принятии к учету.
3. Какая схема учета предпочтительнее для управления товарными запасами?
4. Во всех ли торговых организациях (магазинах) возможно применение натурально-стоимостного учета и что для этого необходимо?
5. Кратко опишите порядок учета поступления товаров.

5.8. Раскрытие информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности

Материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией в зависимости от способа использования в производстве продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации.

На конец отчетного года МПЗ отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов, за вычетом создаваемого резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

В соответствии с принципом существенности в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию 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.

Контрольные вопросы и задания

1. Каким образом отражаются МПЗ в бухгалтерской отчетности?
2. Перечислите показатели, подлежащие раскрытию в отчетности.

Итоговые задания

1. Дайте определения следующих понятий: «материально-производственные запасы», «метод ФИФО», «взвешенная оценка», «скользящая оценка», «резерв под снижение стоимости МПЗ», «транспортно-заготовительные расходы», «неотфактурованная поставка», «специальная одежда», «специальное оборудование», «торговая наценка».
2. Выполните комплекс проводок поданным раздела 3 журнала регистрации хозяйственных операций сквозной задачи.
3. Определите оценку материалов в балансе на 31.12.200X по данным сквозной задачи.

Отразите в бухгалтерском учете следующие хозяйственные ситуации.

4. Определите фактическую себестоимость приобретенного песка по следующим данным.

Организация по договору купли-продажи приобрела для строительства 2 т песка за 2360 руб. (в том числе НДС — 360 руб.). Транспортные услуги по доставке песка составили 590 руб. (в том числе НДС — 90 руб.); комиссионное вознаграждение посреднику, организовавшему сделку, — 354 руб. (в том числе НДС — 54 руб.). Согласно учетной политике организации учет приобретения материалов ведется на счете 10 «Материалы». Песок использован на строительство объекта основных средств хозяйственным способом. *Ответ:* 2800 руб.

5. Рассчитайте стоимость израсходованной муки по следующим данным.

Организация по договору купли-продажи приобрела 400 кг муки за 4720 руб. (в том числе НДС — 720 руб.). Транспортные услуги по доставке муки составили 236 руб. (в том числе НДС — 36 руб.). Согласно учетной политике организации учет приобретения материалов ведется с использованием счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»; учетные цены формируются на основе планово-расчетной цены. Учетная цена установлена: а) 10 руб. за 1 кг;

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

б) 11 руб. за 1 кг.

За рассматриваемый период на производственные цели израсходовано 350 кг муки. *Ответ:* «а», «б» 3675 руб.

6. Определите сумму недостачи по следующим данным.

В результате проведенной инвентаризации выявлена недостача специальной одежды на складе:

а) халаты в количестве 2 шт. по цене 200 руб. за 1 шт.;

б) рукавицы в количестве 5 пар по цене 50 руб. за 1 пару.

Недостача признана материально ответственным лицом, которое внесло сумму недостачи в кассу.

Ответ: 650 руб.

7. Определите сальдо по счету 10-11 по следующим данным.

Фактические затраты организации по изготовлению пресс-формы составили 42 000 руб. Пресс-форма оприходована на склад из вспомогательного производства как оборотные активы в составе специальной оснастки, а затем передана в основное производство. Стоимость специальной оснастки погашается пропорционально объему выпущенной продукции; планируется выпустить с ее использованием 3000 деталей. За рассматриваемый период выпущено 150 деталей. *Ответ:* 39 900 руб.

8. Определите оценку холодильников при принятии их к учету по сле дующим данным.

Торговая организация приобрела по договору купли-продажи 30 холодильников по цене 15 576 руб. за 1 шт. (в том числе НДС — 2376 руб.). Затраты по доставке до центрального склада составили 23 364 руб. (в том числе НДС — 3564 руб.). Учетная цена формируется:

а) по фактической себестоимости;

б) по фактической себестоимости за вычетом затрат по доставке.

Ответ: «а» 415 800 руб., «б» 396 000 руб.

ГЛАВА 6

Учет финансовых вложений

6.1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений / 6.2. Учет ценных бумаг 6.3. Учет вкладов в уставный капитал / 6.4. Учет предоставленных займов / 6.5. Учет совместной деятельности / 6.6. Инвентаризация финансовых вложений / 6.7. Раскрытие информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности

6.1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений

В соответствии с ПБУ19/02 «Учет финансовых вложений», утвержденным приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н, активы принимаются к учету в качестве *финансовых вложений* при единовременном соблюдении следующих условий:

а) наличие надлежаще оформленных документов, подтверж дающих существование права у организации на финансовые вло жения и получение денежных средств или других активов, выте кающее из этого права;

б) переход к организации финансовых рисков, связанных с фи нансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатеже способности должника, риск ликвидности и др.);

в) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости.

К финансовым вложениям относятся инвестиции организации в государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, вклады в уставный (складочный) капитал других организаций и вклады организаций-товарищей по договору простого товарищества, предоставленные другим организациям юймы, депозитные вклады в кредитных организациях, а также дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования и проч. Порядок учета депозитных вкладов рас-

смотрен в главе 2; дебиторской задолженности, приобретенной на основании уступки права требования, — в главе 7.

В зависимости от срока возврата средств, отвлеченных на финансовые вложения (срока погашения ценных бумаг или намерения получать доходы по ним), различают *долгосрочные* (на срок более года) и *краткосрочные* (на срок не более года) финансовые вложения. (Обратите внимание на то, в каких разделах баланса отражаются долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения.)

По содержанию финансовых отношений различают *долговые* финансовые вложения (долговые ценные бумаги и займы) и *долевые* — вложения с целью образования уставного капитала (акции, вклады в уставные капиталы и др.).

В зависимости от направлений размещения инвестиций различают *инвестиции в дочерние общества, зависимые общества и другие организации.*

Для целей бухгалтерского учета важным является различие финансовых вложений по двум категориям:

1) финансовые вложения, по которым *можно определить теку щую рыночную стоимость.* К ним относятся котируемые ценные бу маги, паи в паевых фондах (если учредители фондов регулярно публикуют их цену) и проч. Для ценных бумаг текущая рыночная стоимость — это рыночная цена, рассчитанная организатором тор говли на рынке ценных бумаг;

2) финансовые вложения, по которым *не определяется текущая рыночная стоимость.* К ним относятся вклады в уставный (складоч ный) капитал, выданные займы, некотируемые ценные бумаги, де биторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования и проч.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по *первоначальной стоимости,* которая определяется:

1) по объектам, приобретенным за плату, — по сумме фактиче ских затрат организации на приобретение, за исключением НДС и других возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных налоговым законодательством РФ);

2) для объектов, поступивших безвозмездно (ценных бумаг), — по текущей рыночной стоимости на дату их принятия к учету. Если ее невозможно определить — по сумме денежных средств, которая может быть получена в результате продажи ценных бумаг на дату их принятия к учету;

3) для объектов, вносимых учредителями в счет их вкладов в уставный (складочный) капитал, — денежная оценка, согласован ная учредителями (участниками);

4) для объектов, вносимых в счет вклада по договору простого товарищества, — денежная оценка, согласованная товарищами;

5) для объектов, полученных по договорам, предусматриваю щим исполнение обязательств (оплату) неденежными средства ми, — по стоимости переданных или подлежащих передаче активов исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно определяется стоимость аналогичных активов. При невозможно сти установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, полу ченных организацией по договорам, предусматривающим испол нение обязательств (оплату) неденежными средствами, определя ется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

Фактические затраты на приобретение финансовых вложений слагаются:

- из сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу;
- сумм, уплачиваемых организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением финансо вых вложений. Если в результате оказанных услуг организация принимает решение не приобретать финансовые вложения, со ответствующие расходы отражаются в учете в составе прочих рас ходов;
- вознаграждений, уплачиваемых посреднической организа ции или иному лицу, через которое приобретен актив в качестве финансовых вложений;
- иных затрат, непосредственно связанных с приобретением финансовых вложений. Например, расходы по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бу маг, до их принятия к учету. Эти расходы учитываются в порядке, установленном ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», утвержденным приказом Минфина России от 2 августа 2001 г. № 60н (см. главу 9).

В бухгалтерской отчетности на конец отчетного года финансовые вложения отражаются в следующей оценке:

1) финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость" — *по текущей рыночной стоимости* на отчетную дату путем корректировки их оценки на предыдущую от-

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

четную дату. Корректировка может проводиться ежеквартально или ежемесячно. Сумма корректировки (переоценки) относится на финансовые результаты (как прочие расходы или доходы). Если на отчетную дату текущая рыночная стоимость не определяется, то данный актив отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки;

2) финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, — *по первоначальной стоимости,* за исключением финансовых вложений, которые обесценены. Под обесценением финансовых вложений понимается устойчивое существенное снижение их стоимости, т.е. уменьшение ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от них в обычных условиях ее деятельности. Разницу между учетной стоимостью финансовых вложений (стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете) и суммой данного снижения называют *расчетной стоимостью финансовых вложений.*

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений может быть признано при одновременном выполнении следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась, причем исключительно в на правлении уменьшения;
- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в буду щем возможно существенное повышение расчетной стоимости финансовых вложений.

Если это устойчивое снижение будет подтверждено, то организация должна образовать *резерв под обесценение финансовых вложений* на величину разницы между их учетной и расчетной стоимостью. Проверка на устойчивое снижение в обязательном порядке проводится на конец года (31 декабря), а также по решению организации может проводиться при составлении промежуточной отчетности.

Резерв образуется за счет финансовых результатов (в составе прочих расходов), что отражается бухгалтерской записью по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». Аналогичная запись делается при увеличении резервов в случае дальнейшего снижения расчетной стоимости финансовых вложений.

Резерв уменьшается (используется) в следующих случаях: если расчетная стоимость соответствующих активов в отчетном периоде повысилась; если их стоимость больше не подвергается устойчивому существенному снижению, а также при выбытии данных активов. При этом делается запись по дебету счета 59 в корреспонденции с кредитом счета 91.

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения, по которым создан резерв под обесценение, отражаются *по учетной стоимости за вычетом суммы резерва.*

Порядок оценки финансовых вложений при выбытии изложен в п. 6.2.

Единица учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих вложениях, а также контроль за их наличием и движением.

В качестве единицы учета финансовых вложений может выступать серия, партия, однородная совокупность и т.п.

Синтетический учет формирования, наличия и движения финансовых вложений осуществляется на счете 58 «Финансовые вложения».

Аналитический учет на счете 58 ведется по единицам (видам) финансовых вложений и организациям, в которые осуществляются эти вложения (организациям-эмитентам; организациям-заемщикам; организациям, в уставный капитал которых внесен вклад, и т.п.). По ценным бумагам должна быть сформирована следующая информация: наименование эмитента и название ценной бумаги, номер, серия и т.д., номинальная цена, цена покупки, расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, общее количество, дата покупки, дата продажи или иного выбытия, место хранения. Построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных активах.

Аналитический учет по счету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» ведется по каждому резерву.

Пример 6.1. У организации на балансе числятся акции АО «Зенит» (100 акций по цене 1500 руб. за акцию), по которым не определяется рыночная стоимость, и 200 акций АО «Труд» по цене 1000 руб. за акцию. На 31.12.200X рыночная стоимость акций АО «Труд» составила 1200 руб. за акцию. В связи с неустойчивым финансовым положением

АО «Зенит» и низкими дивидендами расчетную стоимость одной акции АО «Зенит» определили в 600 руб.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Проведена корректировка стоимости акций АО «Труд» (1200 руб. — 1000 руб.) х х 200 акций	58	91	40 000
2. Создан резерв под обесценение финансовых вложений (по акциям АО «Зенит») (1500 руб. — 600 руб.) х 100 акций	91	59	90 000

В бухгалтерском балансе финансовые вложения будут отражены в сумме 300 000 руб.

Контрольные вопросы и задания

1. При каких условиях активы принимаются к учету в качестве финан совых вложений?
2. Организация выдала беспроцентный заем другой организации и процентный заем своему работнику. Можно ли считать выданные займы финансовыми вложениями?
3. Из чего слагаются фактические затраты на приобретение финансо вых вложений?
4. В какой оценке отражаются финансовые вложения в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года?
5. Назовите условия, при которых может быть признано устойчивое снижение стоимости финансовых вложений.
6. В каких случаях создается резерв под обесценение финансовых вло жений?

6.2. **Учет ценных бумаг**

Ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении (ст. 142 ГК РФ).

В соответствии с действующим законодательством к ценным бумагам относятся: государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская

сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы.

Чаще всего проводятся хозяйственные операции с акциями (долевыми ценными бумагами), облигациями и векселями (долговыми ценными бумагами). Доходы по акциям начисляются в форме дивидендов, а по облигациям — в форме процентов и дисконта. *Дисконт* — разница между номинальной и первоначальной стоимостью долговой ценной бумаги. Дисконт может возникнуть при погашении облигации или векселя, а также досрочно — при выполнении условий, рассмотренных далее.

Обратите внимание, что не любая ценная бумага является финансовым вложением. Собственный вексель покупателя, выданный поставщику за поставку товаров (выполненные работы, оказанные услуги), отражается в учете поставщика как дебиторская задолженность (см. главу 7). Таким образом, векселя делятся на *товарные,* учитываемые как дебиторская задолженность, и *финансовые,* учитываемые как финансовые вложения.

Для целей бухгалтерского учета различают следующие виды оценок ценных бумаг:

- номинальная стоимость — стоимость, обозначенная на бланке ценной бумаги;
- эмиссионная стоимость — цена продажи ценной бумаги при первичном размещении;
- текущая рыночная (курсовая) стоимость — цена как резуль тат котировки на вторичном фондовом рынке;
- учетная стоимость — стоимость, по которой ценные бумаги отражаются на счетах бухгалтерского учета в данный момент (чис лятся на балансе организации).

Учетная стоимость на отчетную дату равна:

1) *текущей рыночной стоимости* — для ценных бумаг, по кото рым можно определить текущую рыночную стоимость;

2) *первоначальной стоимости* — для ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость.

По долговым ценным бумагам (облигациям, сберегательным и депозитным сертификатам, чекам и векселям), по которым не определяется текущая рыночная стоимость, разрешается разницу между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере получения причитающегося по ним дохода, относить нефинансовые результаты (в составе прочих доходов или расходов). Таким образом, учетная стоимость в конце

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

периода долговых ценных бумаг обращения будет равняться номинальной.

Доходы по ценным бумагам (финансовым вложениям) отражаются в учете как прочие доходы.

Пример 6.2. Организация приобрела 20 облигаций номинальной стоимостью 1000 руб. по цене 900 руб. за облигацию со сроком обращения два года. Ставка по облигации составляет 30% годовых от номинальной стоимости; проценты выплачиваются раз в полугодие.

Таким образом, каждое полугодие начисляются проценты в сумме 3000 руб. (1000 руб. х 15% : 100% х 20 облигаций): (Дт 76 Кт 91 -3000 руб. Разница между номинальной и первоначальной стоимостью облигаций составляет 2000 руб. [(1000 руб. — 900 руб.) 20 облигаций]. Каждое полугодие на финансовые результаты (прочие доходы) будет отнесено 500 руб. (2000 руб. : 4 полугодия) Дт 58, Кт 91 — 500 руб.

Результаты расчетов приведены в таблице.

Период	Начисленные проценты за период	Списанная часть разницы между номинальной и первоначальной стоимостью	Учетная стоимость на конец периода	Доход за период
1-е полугодие 2-е полугодие 3-е полугодие 4-е полугодие *Итого*	3000 3000 3000 3000 12 000	500 500 500 500 2000	18 500 19 000 19 500 20 000	3500 3500 3500 3500 14 000

В бухгалтерском балансе ценные бумаги отражаются по учетной стоимости, за исключением ценных бумаг, по которым образуется резерв под обесценение финансовых вложений, — они отражаются в балансе по учетной стоимости за вычетом сумм образованного резерва (см. п. 6.1).

Ценные бумаги принимаются к учету после перехода права собственности к организации-инвестору (в соответствии со ст. 29 Федерального закона от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»). Они приходуются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» по первоначальной стоимости, рассчитанной согласно ПБУ19/02 «Учет финансовых вложений», утвержденному приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н, в зависимости от варианта поступления (см. п. 6.1). Так, в случае приобретения

ценных бумаг за плату, первоначальная стоимость формируется по сумме всех затрат для инвестора: суммы, уплачиваемой продавцу ценных бумаг, и затрат на их приобретение. Если величина затрат на приобретение не существенна по сравнению с суммой, уплачиваемой продавцу по договору, то такие затраты могут не включаться в первоначальную стоимость ценных бумаг, а признаваться прочими расходами в том отчетном периоде, в котором ценные бумаги принимаются к учету.

Критерий существенности должен быть установлен в учетной политике организации.

Выбытие ценных бумаг в результате погашения (выкупа), продажи и по другим основаниям отражается по кредиту счета 58 «Финансовые вложения». Доходы и расходы, связанные со списанием ценных бумаг, рассматриваются как прочие и относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Стоимость ценных бумаг при выбытии определяется в зависимости от их вида.

Согласно ПБУ 19/02 при выбытии финансовых вложений (в том числе ценных бумаг), по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяют исходя из последней оценки.

При выбытии финансовых вложений (ценных бумаг), по которым не определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяют одним из способов, который утверждается в учетной политике организации:

1) по первоначальной стоимости каждой единицы;
2) по средней первоначальной стоимости;
3) по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

По каждой группе (виду) финансовых вложений (ценных бумаг) в течение отчетного года используется один способ оценки.

Первый способ применяется в отношении вкладов в уставный (складочный) капитал других организаций, предоставленных займов, депозитных вкладов в кредитные организации, дебиторской задолженности, приобретенной на основании уступки права требования. В отношении ценных бумаг используется, как правило, второй или третий способ.

При втором способе средняя первоначальная стоимость определяется по каждому виду финансовых вложений (ценных бумаг) как частное от деления первоначальной стоимости вида на их ко-

личество, которые складываются из первоначальной стоимости и количества остатка ценных бумаг на начало месяца и поступления за месяц.

Метод ФИФО означает, что независимо от того, какие по времени приобретения финансовые вложения выбывают, сначала их списывают по первоначальной стоимости первых по времени поступлений (первой партии), затем по первоначальной стоимости вторых по времени поступлений (второй партии) и т.д., пока не будет получено общее выбытие за месяц.

Бланки (сертификаты) ценных бумаг могут храниться в депозитарии или в кассе организации. При хранении бланков (сертификатов) в депозитарии они продолжают числиться в бухгалтерском учете у организации-владельца с указанием в аналитическом учете реквизитов депозитария. Расходы по оплате услуг депозитария и другие расходы по обслуживанию финансовых вложений (ценных бумаг) отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Типовые проводки по учету ценных бумаг приведены в табл. 6.1.

Таблица 6.1. **Корреспонденция счетов по учету ценных бумаг**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Приобретены ценные бумаги за плату:		
— перечислены денежные средства на покупку ценных бумаг	60,76	51,52
— отражены расходы, связанные с приобретением ценных бумаг	60,76	51, 52, 71
— приняты к учету ценные бумаги, на которые перешло право собственности к инвестору	58	60, 76
— списаны расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, если эти расходы несущественны	91-2	60, 76
2. Поступили ценные бумаги в качестве вклада в уставный капитал	58	75
3. Поступили ценные бумаги безвозмездно	58	98
4. Поступили ценные бумаги в доверительное управление	58	79-3
5. Поступили ценные бумаги в счет вклада по договору простого товарищества	58	80

Окончание табл. 6.1

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
6. Списана часть разницы между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью долгоценных бумаг по мере начисления по ним дохода:		
— в случае превышения номинальной стоимости над первоначальной стоимостью	58	91-1
— в случае превышения первоначальной стоимости над номинальной	91-2	58
7. Отражена курсовая разница при переоценке ценных бумаг (кроме акций), стоимость которых выражена в иностранной валюте	58 (91)	91 (58)
8. Проведена корректировка учетной (первоначальной) стоимости ценных бумаг:		
— в случае превышения текущей рыночной стоимости над учетной стоимостью	58	91-1
— в случае превышения учетной стоимости над текущей рыночной стоимостью	91-2	58
9. Начислены доходы (проценты, дивиденды) по ценным бумагам	76	91-1
10. Создан резерв под обесценение финансовых вложений	91-2	59
11. Уменьшен резерв под обесценение финансовых вложений в связи с их выбытием или повышением расчетной стоимости, а также если финансовые вложения более не удовлетворяют критериям устойчивого существенного снижения стоимости	59	91-1
12. Продажа (погашение) ценных бумаг:		
— отражены поступления от продажи (сумма, получаемая при погашении)	62, 51	91-1
— списаны выбывшие ценные бумаги	91-2	58
— отражены расходы по продаже ценных бумаг	91-2	51, 76 и др.
— списан резерв под обесценение, ранее созданный по выбывающим ценным бумагам	59	91-1
13. Переданы ценные бумаги в доверительное управление	79	58

Пример 6.3. На 1 января 200X г. на балансе организации числилось 100 акций АО «Фора» (не котируемых на фондовом рынке) по

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

цене 150 руб. за акцию. В течение полугодия организация приобрела еще несколько пакетов акций АО «Фора»:

10 января — 55 акций по цене 150 руб. за каждую. Вознаграждение брокеру составило 275 руб.;

20 марта — 60 акций по цене 120 руб. за каждую. Вознаграждение брокеру составило 240 руб.;

25 мая — 45 акций по цене 140 руб. за каждую. Вознаграждение брокеру составило 225 руб.;

26 июня было продано 55 акций по цене 180 руб. за каждую. Возна граждение брокеру составило 220 руб.

Определим финансовый результат от продажи, если учетной политикой организации предусмотрено использование метода средней первоначальной стоимости при списании финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Дата	Содержание операции	Корреспондирующие счета		**Сумма, руб.**
		Дебет	Кредит	
10.01	Перечислены денежные средства брокеру Принят к учету пакет акций	76 58	51 76	8525 8525
	Перечислены денежные средства брокеру Принят к учету пакет акций	76 58	51 76	7440 7440
20.03	Перечислены денежные средств брокеру Принят к учету пакет акций	76 58	51 76	6525 6525
		62 91-2	91-1 91-2	9900 7930, 45 220
25.05	Отражены поступления от продажи акций Списаны выбывшие акции	91-9	58 76 99	1749, 55
26.06	Отражены расходы по продаже акций Выявлен финансовый результат			

Контрольные вопросы и задания

1. Что такое ценная бумага?
2. Назовите виды оценок ценных бумаг.
3. В примере 6.2 выполните самостоятельно расчеты для варианта, когда облигации приобретались по цене 1040 руб. за единицу.
4. Перечислите способы оценки при выбытии финансовых вложений (ценных бумаг), по которым не определяется текущая рыночная стоимость.
5. Каким образом должны храниться бланки (сертификаты) ценных бумаг?

6.3. **Учет вкладов в уставный капитал**

Вклады в уставный капитал других организаций учитываются на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции». В качестве вклада в уставный капитал другой организации могут быть внесены как денежные средства, так и иное имущество, денежная оценка которого проводится по договоренности сторон.

Поскольку передача имущества в качестве вклада носит инвестиционный характер, в соответствии со ст. 39 НК РФ такая передача для целей налогообложения не признается реализацией товаров, (работ, услуг), следовательно, не облагается НДС. Суммы НДС, ранее учтенные при приобретении имущества и принятые к налоговому вычету, подлежат восстановлению, что отражается бухгалтерской записью:

Дт 91 Кт 68 (или Дт 58 Кт 68).

Восстановлению подлежат суммы НДС, начисленные от учетной (остаточной) стоимости передаваемого имущества.

Финансовые вложения, осуществляемые организацией в виде вкладов, отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции со счетами, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений.

При выбытии вкладов в уставный (складочный) капитал (в случае прекращения деятельности субъекта и проч.) они списываются с кредита счета 58 по первоначальной стоимости каждой единицы учета.

Типовые проводки по учету вкладов в уставный капитал других организаций приведены в табл. 6.2.

Таблица 6.2. **Корреспонденция счетов по учету вкладов в уставный капитал других организаций**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Внесены в качестве вклада в уставный капитал:		
— денежные средства:	58	50, 51, 52
— готовая продукция	58	43
— материалы	58	10
— основные средства (по остаточной стоимости)	58	01

Окончание табл. 6.2

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
— нематериальные активы (по остаточной стоимости)	58	04
2. Восстановлен НДС по имуществу, переданному в качестве вклада в уставный капитал, ранее принятый к вычету	91 (58)	68
3. Отражена задолженность по возврату вклада в уставный (складочный) капитал другой организации	76	58

Контрольные вопросы и задания

1. Как отражаются в бухгалтерском учете вклады в уставный капитал других организаций?
2. Опишите порядок списания вкладов в уставный капитал при их выбытии.
3. Какой бухгалтерской записью отражается задолженность по возврату вклада в уставный капитал?

6.4. **Учет предоставленных займов**

Займы, предоставленные другим организациям, учитываются на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы».

Понятие, порядок заключения и содержания договоров займа рассмотрены в п. 9.1.

В соответствии со ст. 815 ГК РФ по соглашению сторон заемщик может выдать вексель, удостоверяющий обязательство выплатить при наступлении предусмотренного векселем срока полученные взаймы денежные средства. Полученный вексель является долговой ценной бумагой (финансовым векселем), оценка и порядок учета которых рассмотрен в п. 6.2.

При выбытии данных активов (в случае возврата займа, прекращения деятельности субъекта и проч.) они списываются с кредита счета 58 по первоначальной стоимости каждой единицы учета.

Типовые проводки по учету выданных займов приведены в табл. 6.3.

Таблица 6.3. **Корреспонденция счетов по учету выданных займов**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Предоставлены денежные средства взаймы	58-3	51
2. Предоставлены ценности взаймы:		
— отражена сумма займа с НДС	58-3	76
— отражен НДС	76	68
— списана стоимость ценностей	76	07, 10, 41
3. Возвращена сумма денежного займа	51	58-3
4. Возвращены ценности по договору займа:		
— отражена сумма полученных ценностей с НДС	91	58-3
— отражен НДС	19	91
— приняты к учету ценности	07, 10, 41	91
5. Получен вексель заемщика в обеспечение выданного ранее займа	58-2	58-3

Контрольные вопросы и задания

1. Что такое вексель?
2. Опишите порядок учета предоставленных денежных займов.

6.5. **Учет совместной деятельности**

Учет и раскрытие информации об участии в совместной деятельности регулируется ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности», утвержденным приказом Минфина России от 24 ноября 2003 г. № 105н.

По *договору простого товарищества* (договору о совместной деятельности) несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели (ст. 1041 ГК РФ).

В ПБУ 20/03 рассматриваются и другие формы совместной деятельности (совместное использование активов и совместное осуществление операций), которые не связаны с финансовыми вложениями.

Ведение бухгалтерского учета общего имущества и хозяйственных операций товарищества обычно поручается одному из товарищей, который ведет общие дела товарищества.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Товарищ, ведущий общие дела, должен:

—обеспечить обособленный учет операций по совместной дея тельности путем составления отдельного баланса, на котором отра жается внесенное имущество и проведенные операции;

—представлять остальным товарищам в порядке и сроки, уста новленные договором, информацию, необходимую им для форми рования отчетности, налоговой и иной документации;

—по окончании отчетного периода исчислять финансовый ре зультат от совместной деятельности, который распределяется меж ду участниками в порядке, установленном договором;

—в случае прекращения действия договора составлять ликви дационный баланс, при этом выбытие причитающегося товарищам имущества отражается как погашение их вкладов.

Вклады, внесенные участниками, учитываются на соответствующих счетах в оценке, предусмотренной договором (по соглашению между товарищами) в корреспонденции со счетом 80, который в данном случае называется «Вклады товарищей».

Амортизация по имуществу начисляется в обычном порядке вне зависимости от фактического срока его использования и применявшихся ранее способов начисления амортизации до заключения договора о совместной деятельности.

В бухгалтерском учете организации-товарища активы, переданные в качестве вклада в совместную деятельность, включаются в состав финансовых вложений по стоимости, по которой эти активы были отражены в балансе на дату вступления в силу договора. Аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения» следует вести по каждому договору, а в рамках договора — по видам переданного имущества.

Каждый товарищ свою долю прибыли или убытка от совместной деятельности включает в состав прочих доходов или расходов.

При прекращении договора переданное ранее имущество возвращается товарищам, при этом отражается в их учете как погашение вкладов, учтенных в составе финансовых вложений. Получаемое имущество принимается к бухгалтерскому учету в оценке, числящейся в отдельном балансе на дату принятия решения о прекращении совместной деятельности. Разница между стоимостью вклада, учтенного на счете 58, и стоимостью полученных активов включается в состав прочих доходов или расходов.

Согласно ПБУ 20/03 разрешается заново устанавливать срок полезного использования амортизируемого имущества, принятого к учету после прекращения совместной деятельности.

Типовые бухгалтерские проводки по учету операций совместной деятельности приведены в табл. 6.4.

Таблица 6.4. **Корреспонденция счетов по учету совместного осуществления деятельности (по договору простого товарищества)**

Содержание операции	Корреспондирующие счета			
	товарищ, ведущий общие дела		организация-товарищ	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1. Поступление (передача) активов в счет вклада в совместную деятельность:				
— денежных средств	50, 51	80	58	50,51
— МПЗ	10, 41, 43	80	58	10, 41, 43
— основных средств и нематериальных активов	01, 04	80	58	01,04
Списание амортизации активов			02, 05	01,04
2. Учет результатов от совместной деятельности:				
— начислена прибыль, причитающаяся участникам	99	75-2	76	91
— перечислена (получена) причитающаяся прибыль	75-2	50,51	50, 51	76
— отражен убыток	76	99	91	76
— получены (перечислены) денежные средства	50,51	76	76	50, 51
3. Раздел имущества при прекращении совместной деятельности:				
— переданы (получены) активы	80	01, 10, 51 и др.	01, 10, 51 и др.	76
— списана амортизация активов	02,05	01,04	—	–
— списаны с баланса финансовые вложения	—	—	76	58
— отражена в учете разница между стоимостью полученных активов и оценкой вклада, учтенного на счете 58: положительная отрицательная	—	—	76 91	91 • 76
— начислен НДС с положительной разницы	—	—	91	68

Пример 6.4. Организации «Альфа» и «Бета» заключили договор о совместной деятельности. В качества вклада «Альфа» вносит объект основных средств первоначальной стоимостью 240 000 руб. и суммой начисленной амортизации 60 000 руб., а также денежные средства в сумме 300 000 руб.; «Бета» вносит материалы на сумму 600 000 руб. Вклад материалами оценен товарищами в 450 000 руб., вклад основными средствами — в 150 000 руб. Согласно договору вести общие дела поручено «Альфе»; прибыли и убытки делятся поровну. За отчетный период от совместной деятельности была получена прибыль в сумме 80 000 руб.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки:

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Передача активов в счет вклада в совместную деятельности:			
— денежных средств («Альфа»)	58	51	300 000
— материалов («Бета»)	58	10	400 000
— основных средств («Альфа»): списана амортизация списана остаточная стоимость	02 58	01 01	60 000 180 000
2. Поступление активов в счет вклада в совместную деятельность («Альфа»): — денежных средств — материалов — основных средств	51-СД 10-СД О1-СД	80 80 80	300 000 450 000 150 000
3. Начисление прибыли участникам: — в учете «Альфа» — в учете «Бета»	99-СД 99-СД 76	75 «Альфа» 75 «Бета» 91	40 000 40 000 40 000
4. Перечисление средств: — в учете «Альфа» — в учете «Бета»	75-«Альфа» 75-«Бета» 51	51-СД 51-СД 76	40 000 40 000 40 000

Контрольные вопросы и задания

1. Что такое совместная деятельность?
2. Перечислите обязанности товарища, ведущего общие дела.
3. Как учитываются вклады, внесенные участниками совместной деятельности?

4. Каким образом оцениваются активы, переданные в качестве вклада в совместную деятельность?
5. Что происходит в случае прекращения договора простого товарищества?

6.6. Инвентаризация финансовых вложений

Количество инвентаризаций финансовых вложений в отчетном году, дата их проведения, перечень объектов устанавливаются руководителем, кроме случаев обязательных инвентаризаций.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливаются: правильность их оформления, реальность стоимости, сохранность, своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов.

Инвентаризация ценных бумаг, хранящихся в кассе организации, проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе. Проверка ценных бумаг осуществляется по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, срока погашения и общей суммы ценных бумаг. Реквизиты каждой ценной бумаги сравниваются с данными учетных регистров (описей, книг), хранящихся в бухгалтерии.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий — специализированное хранилище ценных бумаг и др.), заключается в сверке остатков сумм по данным бухгалтерского учета организации с данными выписок специализированных организаций.

Финансовые вложения в уставный капитал других организаций и вклады по договору простого товарищества, а также займы, предоставленные другим организациям, должны быть подтверждены документами.

Результаты инвентаризации регулируются и отражаются в учете в общем порядке.

Контрольные вопросы и задания

1. Что нужно выяснить при проверке фактического наличия ценных бумаг?
2. Опишите порядок проверки ценных бумаг.
3. Каков порядок регулирования и отражения в учете результатов инвентаризации финансовых вложений?

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

6.7. Раскрытие информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.

В п. 42 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» приведен минимальный набор показателей по финансовым вложениям, которые подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности (с учетом требований существенности). В него включены данные о способах оценки финансовых вложений при их выбытии и о последствиях изменения этих способов; стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость и по которым она не определяется; разница между текущей рыночной стоимостью финансовых вложений на отчетную дату и их предыдущей оценкой; о резерве под обесценение финансовых вложений и др.

Требования к раскрытию информации об участии в совместной деятельности приведены п. 22—24 ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности». Раскрытие информации осуществляется в пояснительной записке в соответствии с правилами, установленными ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», утвержденным приказом Минфина России от 27 января 2000 г. № Пн.

Контрольные вопросы и задания

1. Как должны быть представлены финансовые вложения в бухгалтерской отчетности?
2. Ознакомившись с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», перечислите показатели по финансовым вложениям, которые подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности.
3. Каковы требования к раскрытию информации об участии в совместной деятельности согласно ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» (изучите это ПБУ самостоятельно)?

Итоговые задания

1. Дайте определения следующих понятий: «финансовые вложения», «долговые и долевые финансовые вложения», «первоначальная стоимость финансовых вложений», «текущая рыночная стоимость финансовых вложений», «обесценение финансовых вложений»,

«устойчивое снижение стоимости финансовых вложений», «учетная стоимость и расчетная стоимость финансовых вложений», «ценные бумаги», «номинальная стоимость ценных бумаг», «совместная деятельность», «товарищ, ведущий общие дела», «организация-товарищ».

2. Выполните комплекс проводок раздела 2 журнала регистрации хозяйственных операций сквозной задачи.
3. Определите оценку финансовых вложений в балансе на 31.12.200X по данным сквозной задачи.

4. Определите суммы корректировок по следующим данным.

У организации на балансе числятся акции АО «Форум» (50 акций по цене 2000 руб. за акцию). На 31.03.200X рыночная стоимость акций АО «Форум» составила 1800 руб. за акцию, а на 30.06.200X — 2100 руб. за акцию. Согласно учетной политике организация производит корректировку стоимости финансовых вложений ежеквартально.

Ответ: на 31.03.200X сумма корректировки — 10 000 руб. (Дт 91 Кт 58); на 30.06.200X сумма корректировки — 15 000 руб. (Дт 58 Кт 91).

5. Определите общую сумму доходов от облигаций по следующим данным.

Организации приобрела 100 облигаций АО «Сигма» со сроком обращения три года по цене 18 000 руб. за облигацию. Номинальная стоимость облигации — 20 000 руб., ставка — 20% годовых; проценты выплачиваются ежегодно. Облигации котируются на фондовом рынке. Через три года облигации были погашены. *Ответ:* сумма процентов за три года составляет 1 200 000 руб., дисконтный доход при погашении — 200 000 руб.; общая сумма доходов — 1 400 000 руб.

6. Определите стоимость финансовых вложений по следующим данным.

Организация вкладывает в уставный капитал ООО «Фаворит» следующее имущество: денежные средства в сумме 100 000 руб.- и основные средства (с первоначальной стоимостью 300 000 руб. и начисленной амортизацией 50 000 руб. Ранее основные средства были приобретены за 354 000 руб. (в том числе НДС — 54 000 руб.). НДС был принят к налоговому вычету.

*И

Ответ: стоимость финансовых вложений составит 350 000 руб. (без суммы восстановленного НДС); сумма восстановленного НДС — 45 000 руб.

7. Определите общую сумму дохода, полученного организацией по займу по следующим данным.

   Организация предоставила другой организации заем на сумму 200 000 руб. на два года под 25% годовых. Согласно условиям договора проценты выплачиваются каждое полугодие, в случае нарушения сроков возврата займа выплачивается штраф 10% от суммы займа за каждую просроченную неделю. Заем возвращен через восемь дней после истечения срока, предусмотренного договором. *Ответ:* 120 000 руб.

8. Определите расходы (доходы) организации при прекращении совместной деятельности по следующим данным.

   Организация передала в качестве вклада по договору о совместной деятельности следующее имущество: наличные денежные средства — 40 000 руб.; материалы — на сумму 10 000 руб. По окончании действия договора и раздела имущества организация получила товары на сумму 90 000 руб. *Ответ:* доход — 40 000 руб.

9. Определите финансовый результат от операции по следующим данным.

   По результатам инвентаризации были выявлены неучтенные облигации на сумму 180 000 руб. и недостача акций на сумму 110 000 руб. По решению руководителя организации с виновного лиц удержана текущая рыночная стоимость акций — 150 000 руб.; деньги зачислены на расчетный счет организации. *Ответ:* прибыль — 220 000 руб.

ГЛАВА 7

Учет расчетов

7.1. Понятие расчетных операций / 7.2. Расчеты с подотчетными лицами / 7.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками / 7.4. Учет расчетов с покупателями и заказчиками / 7.5. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам / 7.6. Учет расчетов по имущественному и личному страхованию / 7.7. Расчеты по претензиям / 7.8. Учет внутрихозяйственных расчетов / 7.9. Учет операций по договору доверительного управления / 7.10. Инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности / 7.11. Раскрытие информации о дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерской отчетности

7.1. **Понятие расчетных операций**

В процессе хозяйственной деятельности организация осуществляет различного рода расчеты с юридическими и физическими лицами, работниками, а также внутрихозяйственные расчеты с собственными подразделениями и филиалами.

Расчеты — это система организации регулирования платежей по денежным и неденежным требованиям и обязательствам. В силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие (передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и проч.) либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности.

Основная часть расчетов по взаимным обязательствам организаций проходит через учреждения банков путем безналичных расчетов. Порядок и формы расчетов между получателями и плательщиками средств определяются условиями договора.

Состояние расчетов характеризуется наличием дебиторской и кредиторской задолженности.

Под *дебиторской задолженностью* понимается задолженность других организаций, юридических и физических лиц (дебиторов) данной организации.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Кредиторской задолженностью называется задолженность организации другим юридическим и физическим лицам (кредиторам). Таким образом, организация выступает либо как *кредитор* в обязательстве (при наличии дебиторской задолженности), либо как *должник* по обязательству (при наличии кредиторской задолженности).

Продолжительность (время существования) задолженности определяется договорными отношениями и устанавливается сторонами самостоятельно. В ряде случаев сроки погашения задолженности определяются нормативными документами, например по расчетам с подотчетными лицами, поставщиками или покупателями за поставленную продукцию.

Дебиторскую (кредиторскую) задолженность можно классифицировать по следующим признакам:

1) по продолжительности — *долгосрочная* (подлежащая погаше нию согласно договору более чем через один год с момента ее воз никновения) и *краткосрочная* (со сроком погашения по договору до одного года);

2) по сроку погашения — *срочная* (текущая), срок погашения которой не наступил; и *просроченная,* срок погашения которой уже прошел; *отсроченная,* срок погашения которой перенесен на более позднюю дату;

3) по отношению к отчетной дате — задолженность, платежи по которой ожидаются *в течение 12месяцев после отчетной даты;* и за долженность, платежи по которой ожидаются *более чем через 12ме сяцев после отчетной даты;*

4) по субъекту обязательств — задолженность, возникающая из расчетов *с юридическими и физическими лицами, работниками орга низации и государством* (налоговыми, таможенными и прочими ор ганами). В зависимости от субъекта взаимоотношения организа ции с дебиторами и кредиторами регулируются нормами граждан ского, трудового, административного, налогового права;

5) по способу расчета — обязательства по дебиторской или кре диторской задолженности могут быть выражены *в рублях* или *ино странной валюте,* что, в свою очередь, требует расчета курсовых разниц.

Как правило, дебиторская и кредиторская задолженность погашается при исполнении обязательств (поставщик поставил товар, а покупатель его оплатил, налоги перечислены в бюджет и т.п.), а также в некоторых других случаях прекращения обязательств, пре-

дусмотренных законодательством (прощение долга (ст. 415 ГК РФ), зачет встречного требования (ст. 410 ГК РФ), замена первоначального обязательства (новацией) (ст. 414 ГК РФ), получение отступного (ст. 409 ГК РФ) и др.).

Требование, принадлежащее кредитору на основании обязательства, может быть передано другому лицу (новому кредитору) по договору уступки права требования (цессии) или на основании законодательства (ст. 382 ГК РФ). При этом должник должен быть письменно уведомлен о переходе прав кредитора к другому лицу.

Новый кредитор приобретенное право требования отражает в учете как финансовые вложения.

Обязанности по заключенной сделке могут быть переданы должником третьим лицам путем:

- возложения исполнения обязательства должником на третье лицо (ст. 313 ГК РФ);
- переводом долга (ст. 391 ГК РФ).

При нарушении сроков и условий расчетов кредитор может истребовать исполнения обязательств в течение срока исковой давности, установленного ГК РФ. Исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено (ст. 195 ГК РФ). Общий срок исковой давности установлен согласно ст. 196 ГК в три года.

Дебиторская, кредиторская и депонентская задолженность, по которой срок исковой давности истек, а также другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основе данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя в следующем порядке:

- дебиторская задолженность — на прочие расходы (дебет суб счета 91 -2 «Прочие расходы») или за счет средств резерва по сомни тельным долгам (дебет счета 63 «Резервы по сомнительным дол гам»);
- кредиторская и депонентская задолженность — на прочие доходы (кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы»).

Для учета расчетов используется большая группа расчетных счетов, которые в основном являются активно-пассивными.

На активно-пассивных счетах показывают развернутое сальдо. Например, сальдо по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» означает задолженность работников организации по суммам, выданным под отчет, а сальдо по кредиту этого счета — задол-

женность организации перед работниками. Взаимозачет дебиторской и кредиторской задолженности и искусственное сворачивание сальдо по активно-пассивным счетам не допускаются.

Контрольные вопросы и задания

1. Что такое расчеты?
2. Что подразумевается под дебиторской и кредиторской задолжен ностью?
3. В каких случаях организация выступает как кредитор, а в каких — должник?
4. Перечислите признаки дебиторской (кредиторской) задолженности.
5. Что понимается под исковой давностью, каков ее срок?
6. Что означает дебетовое сальдо по счету 60? В каких случаях оно мо жет возникнуть?

7.2. **Расчеты с подотчетными лицами**

Подотчетными лицами называются работники организации, получившие авансом наличные деньги (под отчет) на административно-хозяйственные расходы, а также на служебные командировки.

Порядок выдачи наличных денежных средств под отчет регулируется Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным Решением Совета директоров Банка России от 22 сентября 1993 г. № 40. Суммы и сроки, на которые они выдаются, определяются руководителем организации.

Наличные деньги выдаются под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, в пределах сумм, рассчитанных с соблюдением установленных организацией норм командировочных расходов, а для расчетов с юридическими лицами — с учетом ограничений на платежи наличными между юридическими лицами.

Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они были выданы, или со дня возвращения их из командировки предъявить в бухгалтерию организации авансовый отчет с приложением оправдательных документов и окончательно отчитаться по ним. Неиспользованные остатки аванса сдают в кассу.

Новый аванс подотчетному лицу выдается при условии полного отчета по ранее выданному авансу. Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается.

Работникам организации могут выдаваться под отчет банковские корпоративные карты для оплаты, как правило, представительских и командировочных расходов. В этом случае подотчетное лицо обязано представить дополнительно в качестве оправдательных документов слипы, квитанции электронных терминалов, квитанции банкоматов.

Своевременно не возвращенные суммыавансов удерживают из заработной платы работника.

Синтетический учет расчетов с подотчетными лицами ведут на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Выдачу наличных денег под отчет и оплату с карточного счета отражают по дебету счета 71, а по кредиту счета списывают расходы, оплаченные из подотчетных сумм, в дебет соответствующих счетов, а также возвращенные в кассу остатки неиспользованных сумм.

Аналитический учет ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

Типовые проводки по учету расчетов с подотчетными лицами приведены в табл. 7.1.

Таблица 7.1. **Корреспонденция счетов по учету расчетов с подотчетными лицами**

Содержание операции •	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Выданы подотчетные суммы наличными из кассы организации или со счетов кредитных организаций	71	50,51
2. Выдана работнику корпоративная банковская карта	71	50-3
3. Отражена выдача денег (оплата) с карточного сче-м держателю корпоративной банковской карты	71	55-4
4. Использованы подотчетные суммы для оплаты расходов, связанных с долгосрочными инвестициями	08	71
5. Использованы подотчетные суммы на приобретение материальных ценностей (оборудования, материалов и др.)	07, 10 (15), 41. 19	71
6. Использованы подотчетные суммы на оплату расходов, которые относятся на затраты на произ-подство	20, 23, 25, 26,19	71
1, Использованы подотчетные суммы на расходы, снизанные с продажей продукции, основных средств, прочих активов	44, 91-2	71

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Окончание табл. 7.1

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
8. Отнесены подотчетные суммы на прочие расходы	91-2	71
9. Использованы подотчетные суммы на приобретение денежных документов	50-3	71
10. Использованы подотчетные суммы на погашение задолженности перед поставщиками и прочими кредиторами	60,76	71
11. Возвращены в кассу неиспользованные остатки подотчетных сумм	50	71
12. Отражены подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки	94	71
13. Удержаны из заработной платы работника не возвращенные своевременно подотчетные суммы	70	94
14. Отражена задолженность работника по невозвращенным своевременно подотчетным суммам	73-2	94
15. Отражена курсовая разница по подотчетным суммам, выданным в иностранной валюте	71 (91-2)	91-1 (71)
16. Возмещен работнику перерасход подотчетных сумм	71	50

Контрольные вопросы и задания

1. Какие лица считаются подотчетными?
2. Опишите порядок выдачи денежных средств под отчет.
3. Приведите примеры, когда работнику организации может быть вы дана под отчет банковская корпоративная карта.
4. Какие расходы целесообразно оплачивать банковской корпоратив ной картой?

7.3. **Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками**

Поставщики и подрядчики — это организации, поставляющие МПЗ (сырье, материалы, топливо, строительные материалы, запасные части и др.), оказывающие услуги (подачу электроэнергии, газа, воды, пара и проч.), выполняющие работы (например, ремонт основных средств).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками могут осуществляться путем"

- предоплаты (денежные средства перечисляются поставщи ку до момента поставки продукции, выполнения работ, оказания услуг);
- оплаты по факту поставки продукции, выполнения работ, оказания услуг;
- предоставления отсрочки платежа (оплата происходит через определенный срок после поставки продукции, выполнения работ, оказания услуг).

Выбор формы расчетов фиксируется сторонами в договоре и зависит от их интересов на момент совершения сделки.

Синтетический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведут на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

По счету 60 отражаются следующие расчеты:

- за полученные товарно-материальные ценности, принятые (выполненные) работы, потребленные услуги, а также за доставку материальных ценностей, расчетные документы на которые акцеп тованы и подлежат оплате через банк;
- за товарно-материальные ценности, работы и услуги, на ко торые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (неотфактурованные поставки);
- за излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке;

за полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и др.

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются на счете 60 независимо от времени оплаты.

Счет 60 кредитуется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей или счетов учета соответствующих затрат. За услуги по доставке материальных ценностей, а также по переработке материалов на стороне записи по кредиту счета 60 производятся в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, затрат на производство и др. .

За неотфактурованные поставки счет 60 кредитуется на стоимость поступивших ценностей, определенную исходя из цены и условий, предусмотренных в договоре, или по учетным ценам.

Если счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления груза, а при приемке на склад поступивших товарно-матери-

альных ценностей обнаружилась их недостача, а также если при проверке счета поставщика были обнаружены несоответствие цен или арифметические ошибки, счет 60 кредитуется на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

В случаях, предусмотренных договором, организация может уплатить аванс под поставку товарно-материальных ценностей или выполнение работ. Выданные поставщикам авансы учитываются на счете 60, субсчет «Авансы выданные» до тех пор, пока они не будут зачтены в погашение долга перед поставщиками за полученные материальные ценности или за полностью выполненные работы.

Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, не списываются со счета 60, а отражаются обособленно в аналитическом учете.

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ведется по каждому предъявленному счету, а при расчетах в порядке плановых платежей — по каждому поставщику и подрядчику.

Типовые проводки по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками приведены в табл. 7.2.

Таблица 7.2. **Корреспонденция счетов по** учету **расчетов с поставщиками и подрядчиками**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Перечислен аванс с расчетного, валютного, специальных, счетов	60, субсчет «Аванс»	51, 52, 55
2. Выдан аванс наличными	60, субсчет •Аванс»	50
3. Внесен аванс за счет подотчетных сумм	60, субсчет •Аванс»	71
4. Перечислен аванс за счет полученных краткосрочных кредитов банка	60, субсчет «Аванс»	66
5. Возращены неиспользованные суммы аванса в кассу, на расчетный, валютный счета	50, 51, 52	60, субсчет •Аванс»
6. Зачтены ранее выданные авансы в погашение задолженности поставщикам и подрядчикам	60	60, субсчет «Аванс»

Продолжение табл. 7.2

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	**Кредит**
7. Списаны ранее выданные авансы в связи с истечением срока исковой давности	91-2	60, **субсчет «Аванс***
8. Акцептованы счета поставщиков и подрядчиков:		
— за поступившее и оприходованное оборудование к установке	07	60
— за машины, транспортные средства, оборудование, не требующее монтажа	08	60
— за поступившие и оприходованные материалы без использования счета 15	10	60
— с использованием счета 15	15	60
— за выполненные строительно-монтажные работы в порядке капитальных вложений	08	60
— за выполненные работы и оказанные услуги, в том числе за предоставление энергии, пара, газа, воды, услуг транспорта и связи и т.п., для цехов основного, вспомогательных производств, общепроизводственных и общехозяйственных нужд, обслуживающих производств и хозяйств, при продаже продукции	20, 23, 25, 26, 29,44	60
— учтен НДС	19	60
— за услуги, оказанные при ликвидации или предотвращении стихийных бедствий	91-2	60
9. Отражена задолженность поставщику за материальные ценности, на которые не поступили расчетные (сопроводительные) документы (неотфактурованные поставки):		
— без использования счета 15	10	60
— с использованием счета 15	15	60
А. При поступлении расчетных документов *До сдачи годового отчета:*		
Способ 1: — сторно ранее сделанной записи	10, (15) (сторно)	60 (сторно)
- акцепт документов поставщика на сумму по-(лупивших ценностей	10, (15)	60

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Окончание табл. 7.2

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
— учтен НДС при поступлении расчетных (сопроводительных) документов	19	60
Способ 2: — корректировка (дополнительная проводка на недостающую разницу)	10, (15)	60
— учтен НДС при поступлении расчетных (сопроводительных) документов	19	60
Б. При поступлении расчетных документов После *сдачи годового отчета:*		
— **учтен НДС**	19	60
— отражена разница между задолженностью поставщику до и после получения расчетных документов как прибыль (убытки) прошлых лет, выявленные в отчетном году	60 (91)	91 (60)
10. Предъявлены претензии к поставщикам при расхождении фактического поступления материальных ценностей и суммы выставленного счета (после акцепта счета)	76-2	60
11. Выявлена недостача материальных ценностей (при их оприходовании) по вине организации-покупателя	94	60
12. Возвращены поставщиками и подрядчиками суммы переплаты	50, 51, 52	60
13. Погашена задолженность поставщикам и подрядчикам:		
— наличными	60	50
— перечислением со счетов в кредитных организациях	60	51, 52, 55
— полученными кредитами банка	60	66,67
— зачетом по договору мены	60	62
14. Отражена курсовая разница по счету 60:		
—• положительная	60	91-1
	91-2	60
15. Списана кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности	60	91-1

Пример 7.1. В декабре организация получила материалы без расчетных документов. Согласно договору поставки их цена составляет 350 000 руб. без НДС. Учетная цена полученной партии — 320 000 руб. Согласно расчетным документам, которые поступили в апреле (после сдачи годового бухгалтерского отчета), стоимость материалов составила 424 800 руб. (в том числе НДС — 64 800 руб.).

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	**Корреспондирующие счета**		**Сумма, руб.**
	Дебет	**Кредит**	
В *декабре*:			
— оприходованы материалы по учетной цене	10	15	320 000
— отражена неотфактурованная поставка материалов по рыночной цене	15	60	350 000
— отражено отклонение между учетной и рыночной ценами	16	15	30 000
В апреле:			
— учтен НДС в соответствии с полученным счетом-фактурой	19	60	64 800
— отражен убыток прошлых лет, выявленный в отчетном году (350 000 руб. + + 64 800 руб. - 424 800 руб.)	91	60	10 000

Расчеты товарными векселями

Часто для осуществления расчетов между организациями применяются товарные векселя.

Товарный вексель используется во взаимоотношениях покупателя и продавца в реальных сделках, связанных с поставкой продукции, выполнением работ, оказанием услуг. *Товарными* являются собственные векселя, которые покупатели (векселедатели) выдают поставщикам продукции (векселедержателям) как гарантию того, **Что** полученные материальные ценности, работы, услуги будут «плачены в течение срока, указанного в векселе.

Организация-векселедержатель может использовать вексель кик средство расчетов, т.е. передать его по *индоссаменту* своим поставщикам как средство платежа за полученную продукцию, работы, услуги.

Бухгалтерский учет товарных векселей, используемых организациями при расчете между собой, осуществляется следующим образом:

- у организации, выдавшей вексель (векселедателя), — на сче те 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные» в сумме, указанной в векселе;
- у организации — получателя денег по векселю (векселедер жателя) при получении векселя сумма, указанная в векселе, отра жается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные».

Векселедатель сумму дисконта (превышение номинальной стоимости векселя над суммой задолженности покупателя) или процентов, причитающихся к уплате по векселю за полученные товары, выполненные работы, оказанные услуги, списывает на затраты производства, а векселедержатель отражает ее в составе прочих доходов.

Получение денежных средств у векселедержателя в счет оплаты векселя отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62, субсчет «Векселя полученные».

Если в установленный срок задолженность, числящаяся у векселедержателя, не будет погашена (оплачена) векселедателем, то эта задолженность переводится на счет 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Типовые проводки по учету товарных векселей приведены в табл. 7.3.

Таблица 7.3. **Корреспонденция счетов по учету товарных векселей**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
У покупателя (векселедателя):		
— получены материалы от поставщика	10, (15)	60
— учтен НДС	19	60
— выдан вексель	60	60, субсчет «Вексель выданный»
— отражен дисконт по векселю	97	60, субсчет «Вексель выданный»
— оплачен вексель по истечении установленного срока	60, субсчет «Вексель выданный»	51
У поставщика (векселедержателя):		
— отражена выручка с НДС	62	90-1

Окончание табл. 7.3

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
— начислен НДС	90-3	68
— списана фактическая себестоимость проданной продукции	90-2	43
— получен вексель	62, субсчет «Вексель полученный»	62
— отражена сумма дисконта	62, субсчет «Вексель полученный»	98
— погашена задолженность по векселю, предъявленному к оплате	51	62, субсчет «Вексель полученный»
— отнесены доходы будущих периодов в доходы отчетного периода	98	91-1
— отражен НДС с процентов по векселю*	91-2	68

* Обложению НДС подлежит только та часть вексельных процентов (дисконта), которая превышает размер процента (дисконта), рассчитанного по ставке рефинансирования Банка России.

Пример 7.2. Организация «Маяк» приобрела у организации «Каскад» материалы, стоимость которых составляет 35 400 руб. (в том числе НДС — 5400 руб.). В качестве гарантии организация «Маяк» выдала организации «Каскад» собственный вексель номинальной стоимостью 40 000 руб. Срок оплаты по векселю через три месяца. По истечении указанного срока организация «Каскад» предъявила вексель к оплате, и организация «Маяк» погасила задолженность по векселю.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
У организации «Маяк»:			
получены материалы от поставщика	10	60	30 000
учтен НДС	19-3	60	5400
- выдан вексель	60	60, субсчет «Вексель выданный»	35 400
отражен дисконт по векселю	97	60, субсчет •Вексель выданный»	4600

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
— ежемесячно списывается на затраты сумма выплачиваемого дохода по векселю, первоначально отраженная в учете как расходы будущих периодов	20	97	1533,33
— оплачен вексель по истечении установленного срока	60, субсчет «Вексель выданный»	51	40 000
У *организации 'Каскад»:*			
— отражена выручка с НДС	62	90-1	35 400
— начислен НДС	90-3	68	5400
— получен вексель	62, субсчет «Вексель полученный»	62	35 400
— отражена сумма дисконта	62, субсчет «Вексель полученный»	98	4600
— погашена задолженность по векселю, предъявленному к оплате	51	62, субсчет «Вексель полученный»	40 000
— отнесены доходы будущих периодов в доходы отчетного периода	98	91-1	4600
— отражен НДС с процентов по векселю	91-2	68	566,69

Пусть ставка рефинансирования Банка России составляет 10%. Тогда 18% : 118% (4600 руб. - (35 400 руб. х 10% х 90 дн.: 360 дн.)) = : 118% (4600 руб. - 885 руб.) = 566,69 руб.

Контрольные вопросы и задания

1. Какие организации можно отнести к поставщикам и подрядчикам?
2. Каким образом осуществляются расчеты с поставщиками и подряд чиками?
3. Что необходимо сделать, если груз был оплачен до поступления, а при приемке на склад поступивших товарно-материальных ценно стей обнаружилась их недостача?
4. Кратко охарактеризуйте порядок аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.
5. Что такое товарный вексель?

6. В каких случаях используется товарный вексель?
7. В чем заключается преимущество расчетов товарным векселем для векселедателя и поставщика?

7.4. **Учет расчетов с покупателями и заказчиками**

Синтетический учет расчетов с покупателями и заказчиками за продаваемые ценности, работы и услуги ведут на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По дебету этого счета на основании документов на продажу ценностей, приемку-передачу выполненных работ, оказанных услуг в корреспонденции со счетом 90 «Продажи» записывают суммы, причитающиеся с покупателей (заказчиков).

По кредиту счета 62 на основании документов на получение денежных средств в корреспонденции со счетами учета денежных средств отражают погашение задолженности покупателей.

Суммы авансов и предварительной оплаты, полученные от покупателей, учитывают на счете 62 отдельно.

Долги покупателей, обеспеченные выданными ими векселями, также учитывают обособленно.

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведут по каждому предъявленному покупателям расчетному документу (счету), а при расчетах плановыми платежами — по каждому покупателю и заказчику. Построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения информации о покупателях:

а) по документам, срок оплаты которых не наступил;
б) неоплаченным в срок документам;
в) авансам полученным;
г) векселям, срок оплаты которых не наступил;
д) векселям дисконтированным (учтенным) в банках[1];
е) векселям, не оплаченным в срок.

Как правило, покупатели погашают свою задолженность перечислением денежных средств. На практике применяются и другие способы прекращения обязательств, например, прекращение обязательств зачетом взаимных требований, отступным.

[1] Учет банком векселей — это покупка банками векселей у их собственников до наступления срока платежа. При этом покупная цена векселя ниже его номинала на сумму скидки (дисконта).

1. *Зачет взаимных требований*

В основе любого взаимозачета лежат долговые обязательства сторон, возникшие из ранее заключенных между ними договоров, причем в момент подписания этих договоров между организациями, как правило, нет взаимной задолженности и стороны предполагают исполнение своих обязательств в денежной форме. В дальнейшем в силу разных причин стороны осуществить оплату по договорам не смогли и проводят взаимозачет.

Статья 410 ГК РФ позволяет организациям проводить взаимозачет, если зачитываемые обязательства:

- встречные (кредитор по одному обязательству является должником по другому, и это не оспаривается);
- однородные (их можно сопоставить; например, они выраже ны в денежной форме);
- срок их исполнения наступил либо вообще не указан в до говоре.

Согласно ст. 411 ГК РФ нельзя проводить взаимозачет, если срок исковой давности истек.

Чтобы провести двусторонний взаимозачет, достаточно заявления одной из сторон. Другая сторона отказаться от взаимозачета уже не может.

Инициатор взаимозачета должен составить *акт о проведении зачета взаимных требований,* в котором обязательно указываются:

- полное наименование и реквизиты сторон;
- сведения о договорах, на основании которых возникла пога шаемая задолженность и размеры сумм задолженностей по данным договорам;
- сумма задолженности, погашаемая взаимозачетом;
- дата проведения взаимозачета.

В акте высказывается безапелляционное решение погасить обязательства зачетом.

Многосторонние взаимозачеты нужно оформлять отдельным договором, который должна подписать каждая сторона.

В день проведения взаимозачета каждая организация делает | проводку:

Дт 60 Кт 62 — зачтены взаимные обязательства.

Согласно ст. 168 НК РФ сумма НДС должна быть перечислена | отдельным платежным поручением.

Пример 7.3. Организация «Арт» имеет задолженность за транспортные услуги перед организацией «Север» в размере 59 000 руб. (в том числе НДС — 9000 руб.). В свою очередь, «Север» имеет перед «Арт» встречную кредиторскую задолженность по договору поставки материалов в размере 82 600 руб. (в том числе НДС — 12 600 руб.). «Арт» выступает инициатором взаимозачета и составляет акт, в котором указывает, что взаимная задолженность организаций на сумму 50 000 руб. считается погашенной. Сумма НДС, относящаяся к засчитываемой задолженности, перечислена сторонами.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
У организации «Арт»:			
— отражена выручка от продажи готовой продукции с НДС	62	90-1	82 600
— начислен НДС	90-3	68	12 600
— отражена задолженность за транспортные услуги	44	60	50 000
— учтен НДС	19	60	9000
- отражен взаимозачет	60	62	50 000
- перечислен НДС, относящийся к зачиты-иаемой задолженности, «Северу»	60	51	9000
— отражен налоговый вычет по НДС	68	19	9000
— получена сумма НДС от «Севера»	51	62	9000
У организации «Север»:			
- отражена выручка от оказания транспор-1иых услуг с НДС	62	90-1	59 000
- начислен НДС	90-3	68	9000
отражена задолженность за материалы	10	60	70 000
учтен НДС	19	60	12 600
отражен взаимозачет	60	62	50 000
перечислен НДС, относящийся к зачиты-иисмой задолженности, организации «Арт»	60	51	9000
отражен налоговый вычет НДС	68	19	9000
получена сумма НДС от организации «Арт»	51	62	9000

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

В результате взаимозачета у организации «Север» остается непогашенной кредиторская задолженность перед организацией «Арт» в размере 23 600 руб.

2. *Уступка права требования*

При совершении сделки купли-продажи покупатель выступает должником, а продавец — первоначальным кредитором. Первоначальный кредитор может уступить право требования к должнику новому кредитору на основании *договора уступки права требования,* при этом согласие должника не требуется. Должник должен быть лишь письменно уведомлен о состоявшемся переходе прав кредитора к другому лицу.

Право первоначального кредитора переходит к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права.

Согласно ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» дебиторская задолженность, приобретенная на основании договора об уступке права требования, у нового кредитора относится к финансовым вложениям и принимается к бухгалтерскому учету по фактическим затратам на ее приобретение.

Пример 7.4. Организация А 1 марта согласно договору купли-продажи отгрузила покупателю — организации В (должнику) продукцию на сумму 295 000 руб. (в том числе НДС — 45 000 руб.). Плата должна поступить 1 апреля. Организация А 18 марта заключила с организацией С (новым кредитором) договор уступки права требования дебиторской задолженности организации В на сумму 280 000 руб. Эта сумма была перечислена организацией С организации А.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
У организации *А* (первоначального кредитора):			
— отражена выручка с НДС от продажи продукции организации В	62	90-1	295 000
— начислен НДС	90-3	68	45 000
— отражена уступка дебиторской задолженности организации С	76	91-1	280 000
— списана дебиторская задолженность организации В	91-2	62	295 000

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
— отражен убыток от уступки дебиторской задолженности	99	91-9	15 000
— получены денежные средства от организации С	51	76	280 000
У организации С (нового кредитора):			
— отражено приобретение у организации А права требования к организации В	58	60	280 000
— поступило на расчетный счет погашение задолженности организацией В	51	91-1	295 000
— списаны финансовые вложения	91-2	58	280 000
— начислен НДС	91-2	68	2288 = = (15 000 руб. х х 18% : 118%)
— отражен финансовый результат	91-9	99	12 712
У организации В (должника):			
— отражено приобретение у организации А материалов	19	60-А	250 000
— отражен НДС	19	60-А-	45 000
— переведена задолженность на организацию С после получения уведомления от организации А	60-А	60-С	295 000
— перечислены денежные средства организации С	60-С	51	295 000

Типовые проводки по учету расчетов с покупателями и заказчиками приведены в табл. 7.4.

Таблица 7.4. **Корреспонденция счетов по учету расчетов с покупателями и заказчиками**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Отражена выручка от обычных видов деятельности:	62	90-1
- начислен НДС >	90-3	68

Окончание табл. 7.4

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
2. Отражены поступления от продажи основных средств, прочих активов:	62	91-1
— начислен НДС	91-2	68
3. Поступили платежи от покупателей и заказчиков за реализованную им продукцию, выполненные работы и оказанные услуги	51, 52, 57	62
4. Отражен взаимозачет задолженности между поставщиками (подрядчиками) и покупателями (заказчиками)	60	62
5. Получен аванс наличными на счета в банках в виде поступившего перевода	50, 51, 52, 57	62, субсчет «Аванс»
— начислен НДС из суммы полученного аванса	62, субсчет «Аванс» (76)	68
6. Списана сумма НДС, выделенная из аванса, при отгрузке продукции	68	62, субсчет •Аванс» (76)
7. Зачтена сумма полученного аванса в погашение дебиторской задолженности покупателей	62, субсчет •Аванс»	62
8. Возвращена сумма полученного аванса наличными, с соответствующих счетов в банке, денежными переводами	62, субсчет «Аванс»	50, 51, 52, 57
9. Списана невостребованная сумма аванса	62, субсчет «Аванс»	91-1
10. Отражено списание в убыток дебиторской задолженности должника, если не образуется резерв по сомнительным долгам:	91-2	62
— одновременно отражена списанная задолженность на забалансовом счете	007	—
11. Проводки при поступлении ранее списанной в убыток задолженности	50, 51, 52	91-1 007

Формирование и учет резервов по сомнительным долгам

Организация может создавать *резервы по сомнительным долгам* по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. Резервы по сомнительным долгам создаются по результатам инвентаризации дебиторской задолженности организации. Величина резерва определяется в отдельности по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва по сомнительным долгам, этот резерв в какой-то части не будет использован, неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам.

Резервы по сомнительным долгам используются только на погашение безнадежных долгов.

Согласно налоговому законодательству *безнадежными долгами* (долгами, нереальными ко взысканию) признаются долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Порядок образования резервов по сомнительным долгам для целей налогообложения установлен налоговым законодательством (ст. 266 НК РФ).

Синтетический учет резервов по сомнительным долгам ведут на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам». На величину созда-наемых резервов делают записи по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 63. По дебету счета 63 делают записи по списанию безнадежных долгов, ранее признанных организацией сомнительными (в корреспонденции со счетами учета расчетов с дебиторами), а также присоединению неиспользованных сумм ре-червов к прибыли отчетного периода (в корреспонденции со счетом 91).

Сальдо счета 63 в бухгалтерском балансе не отражается. На его сумму уменьшается сальдо счетов, на которых учитывается дебиторская задолженность, под которую был создан резерв. Это уменьшенное сальдо записывается на соответствующую статью бухгалтерского баланса.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Пример 7.5. Дебиторская задолженность покупателей организации составляет 236 000 руб. По результатам проведенной инвентаризации создан резерв по сомнительным долгам в размере
59 000 руб.

Таким образом, в бухгалтерском балансе будет отражена дебиторская задолженность покупателей в сумме 177 000 руб.

Аналитический учет по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» ведут по каждому созданному резерву.

Если организация не создает резервы по сомнительным долгам, то дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности и долги нереальные для взыскания списываются на финансовые результаты текущего отчетного периода; при этом дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуются счета по учету расчетов с дебиторами (62, 71, 73, 76 и др.).

Типовые проводки по учету резервов по сомнительным долгам приведены в табл. 7.5.

Таблица 7.5. **Корреспонденция счетов по учету резервов по сомнительным долгам**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Созданы резервы по сомнительным долгам	91-2	63
2. Списаны безнадежные долги покупателей и заказчиков за счет резервов по сомнительным долгам	63 007	62
3. Отражена корректировка суммы резервов по сомнительным долгам	63 (91-2)	91-1 (63)

Контрольные вопросы и *задания*

1. Каким образом могут осуществляться расчеты с покупателями?
2. Какие способы прекращения обязательств вы знаете?
3. В каких случаях используется взаимозачет?
4. Какая задолженность признается сомнительной?
5. Приведите примеры сомнительной задолженности.
6. Когда создается резерв по сомнительным долгам и для чего он пред назначен?

7.5. **Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам**

Основным нормативным документом, определяющим состав налогов и сборов, взимаемых с юридических и физических лиц, является НК РФ.

Под *налогом* понимается обязательный безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и (или) физических лиц в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Сбор — обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сбора государственными и иными уполномоченными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

В соответствии с НК РФ устанавливаются и взимаются: федеральные налоги и сборы, региональные и местные налоги.

К *федеральным налогам и сборам* относятся: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на прибыль организаций; налог на доходы физических лиц; единый социальный налог; водный налог; государственная пошлина и др.

К региональным налогам относятся, например, налог на имущество организаций, транспортный налог.

Местные налоги: земельный налог, налог на имущество физических лиц.

Налогоплательщики и плательщики сборов, объекты налогообложения, ставки и сроки перечисления, действующие льготы по каждому виду налогов устанавливаются законодательными актами.

Для *синтетического учета расчетов с бюджетом* используются следующие счета: 09 «Отложенные налоговые активы», 19 «Налог КВ добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 77 «Отложенные налоговые обязательства».

По кредиту счета 68 отражаются суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) к взносу в бюджеты по видам налоговых платежей, в корреспонденции со счетами, на которые относятся начисленные платежи (например, Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — при удержании налога на доходы фи-

зических лиц). По дебету этого счета отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, и суммы налоговых вычетов.

Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется по видам налогов.

Расчеты по налогу на добавленную стоимость

Для осуществления расчетов *по НДС* помимо счета 68 используется счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Общая схема отражения операций по учету НДС следующая.

По дебету счета 19 на соответствующих субсчетах учитываются суммы НДС, выделенные в расчетных документах, по приобретенным ценностям (выполненным работам, оказанным услугам) в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Суммы НДС по оприходованным материальным ценностям, выполненным работам и оказанным услугам списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» по субсчету «Расчеты с бюджетом по НДС» при наличии счета-фактуры и в предположении, что соответствующие материальные ценности (выполненные работы, оказанные услуги) используются при производстве продукции, облагаемой НДС.

По кредиту этого субсчета отражаются суммы НДС:

- начисленные (полученные) за реализованную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;
- по полученным авансам;
- начисленные по СМ Р, выполненным хозяйственным способом;
- начисленные (полученные) в составе арендной платы и др.

По кредиту счета 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» отражаются также суммы НДС, восстановленные в случаях, предусмотренных законодательством.

Перечислению в бюджет по НДС подлежит сумма кредитового сальдо счета 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС».

Если организация реализует продукцию, не облагаемую НДС, то НДС, уплаченный поставщикам, включается в стоимость приобретенных ценностей или относится на затраты производства (расходы на продажу).

Пример 7.6. За рассматриваемый период организация продала продукцию на сумму ! 003 000 руб. (в том числе НДС 153 000 руб.).

Налоговый вычет по НДС по приобретенным материальным ценностям составил 81 000 руб.

Задолженность бюджету по налогу НДС равна 72 000 руб.

Расчеты по **налогу на прибыль**

При расчете налога на прибыль следует принимать во внимание различия между бухгалтерской и налоговой прибылью, которые возникают из-за несовпадения *величины* доходов и расходов, а также *времени их признания* в бухгалтерском и налоговом учете.

Согласно ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденному приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н, это приводит к отличию налога на прибыль, рассчитанного от бухгалтерской прибыли (условного расхода (дохода) по налогу на прибыль — УР (УД)), от налоговой прибыли (текущий налог на прибыль — ТН):

$$УР = С \times БП; \quad (7.1)$$

$$УД = С \times БУ; \quad (7.2)$$

$$ТН = С \times НП, \quad (7.3)$$

где С — ставка налога на прибыль; БП — бухгалтерская прибыль отчетного периода; БУ — бухгалтерский убыток отчетного периода; НП — налоговая прибыль отчетного периода.

Условный расход на прибыль отражается бухгалтерской записью:

Дт 99 Кт 68; условный доход на прибыль: Дт 68 Кт 99.

Бухгалтерская прибыль и налогооблагаемая прибыль практически никогда не совпадают из-за разных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Кроме того, некоторые доходы и расходы учитываются при расчете бухгалтерской прибыли, но не учитываются при расчете налогооблагаемой прибыли; некоторые расходы уменьшают бухгалтерскую прибыль на одну сумму, а налогооблагаемую — на другую сумму и т.д.

Разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью обусловлена наличием постоянных разниц и временных разниц.

Постоянные разницы — это доходы и расходы, которые влияют на бухгалтерскую прибыль, но не влияют на налогооблагаемую прибыль. Они могут быть отрицательными и положительными.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Отрицательные постоянные разницы уменьшают бухгалтерскую прибыль. Например, разница между фактическими нормируемыми расходами и их нормативом, если фактические расходы больше норматива.

Нормируемыми расходами в соответствии с налоговым законодательством являются, например, представительские расходы.

В бухгалтерском учете представительские расходы относятся к расходам по обычным видам деятельности и включаются в них в сумме фактически произведенных затрат. Согласно главе 25 НК РФ представительские расходы входят в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией и в течение отчетного (налогового) периода включаются в размере, не превышающем 4% от расходов организации на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

Отрицательные постоянные разницы (ОПР) приводят к образованию постоянных налоговых обязательств (ПНО).

ПНО — сумма, на которую увеличивается налог в отчетном периоде.

$$ПНО = С \times ОПР. \qquad (7.4)$$

Это отражается в учете записью: Дт 99 Кт 68.

Пример 7.7. За отчетный период расходы организации на оплату труда составили 326 800 руб. Представительские расходы — 15 622 руб. Нормируемая величина представительских расходов — 4% от 326 800, т.е. 13 072 руб.

Отрицательная постоянная разница составит 2550 руб. (15 622 руб. -- 13 072 руб.).

ПНО = 24% х 2550 руб. = 612 руб. На 612 руб. необходимо увеличить налог на прибыль, т.е. уменьшить бухгалтерскую прибыль.

Положительные постоянные разницы увеличивают бухгалтерскую прибыль. Примером положительных постоянных разниц являются положительная разница при переоценке финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость; и безвозмездно полученное имущество, стоимость которого не облагается налогом в соответствии с пп. 11 п. 1 ст. 251 НКРФ.

Положительные постоянные разницы (ППР) приводят к образованию постоянных налоговых активов (ПНА).

ПНА — сумма, на которую уменьшается налог в отчетном периоде.

$$ПНА = С \times ППР. \qquad (7.5)$$

Это отражается в учете записью: Дт 68 Кт 99.

Временные разницы — это доходы и расходы, которые влияют на балансовую прибыль в одном отчетном периоде, а на налогооблагаемую прибыль — в других отчетных периодах.

Временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль. Отложенный налог на прибыль увеличивает или уменьшает сумму налога в последующих периодах.

Временные разницы подразделяются следующим образом:

1) вычитаемые временные разницы (**ВВР**);

2) налогооблагаемые временные разницы (НВР).

Вычитаемые временные разницы — это:

а) расходы, которые уменьшают бухгалтерскую прибыль в данном отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль — в последующих отчетных периодах;

б) доходы, которые увеличивают налогооблагаемую прибыль в данном отчетном периоде, а бухгалтерскую прибыль — в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы возникают в двух случаях:

1) *расходы* в бухгалтерском учете признаются *раньше,* чем в налоговом учете;

2) *доходы* в бухгалтерском учете признаются *позже,* чем в налоговом учете.

Пример 7.8. В бухгалтерском учете применяется способ начисления амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования объектов, а в налоговом учете — линейный способ. Для объекта первоначальной стоимостью 150 000 руб. и сроком полезного использования пять лет расходы на амортизацию в первый год эксплуатации составят в бухгалтерском учете — 50 000, в налоговом учете — 30 000 руб. ВВР = 20 000 руб.

Вычитаемые временные разницы приводят к образованию отложенных налоговых активов (ОНА).

ОНА — часть прибыли, на которую уменьшится налог в последующих периодах.

$$ОНА = С \times ВВР. \qquad (7.6)$$

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете записью: Дт 09 Кг 68.

В дальнейшем по мере уменьшения или полного погашения ВВР будут уменьшаться или полностью погашаться ОНА: Дт 68 Кт 09. Налогооблагаемые временные разницы — это:

а) расходы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль в данном отчетном периоде, а бухгалтерскую прибыль — в последующих отчетных периодах;

б) доходы, которые увеличивают бухгалтерскую прибыль в данном отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль — в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы возникают в двух случаях:

1) *расходы* в бухгалтерском учете признаются *позже,* чем в налоговом учете;

2) *доходы* в бухгалтерском учете признаются *раньше,* чем в налоговом учете.

В качестве примера можно привести начисление амортизации для целей бухгалтерского учета линейным способом, а для целей налогообложения — нелинейным методом.

Налогооблагаемые временные разницы приводят к образованию отложенных налоговых обязательств (ОНО).

ОНО — часть отложенного налога на прибыль, на которую увеличится налог в последующих периодах.

$$ОНО = С \times НВР. \qquad (7.7)$$

Отложенные налоговые обязательства отражаются в учете бухгалтерской записью: Дт 68 Кт 77.

В дальнейшем по мере уменьшения или полного погашения НВР будут уменьшаться или полностью погашаться ОНО:

Дт 77 **Кт** 68.

Аналитический учет к счетам 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства» следует вести по видам отложенных налоговых активов и обязательств.

Иногда выбывает актив или погашается обязательство, по которым ранее были начислены ОНА или ОНО. Например, выбывает объект основных средств, амортизация по которому для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения начислялась раз-

ными способами. В таких случаях ОНА или ОНО списываются с баланса на счет 99 «Прибыли и убытки» в сумме, на которую не будет уменьшен (или увеличен) налог в последующих отчетных периодах.

Величина текущего налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, рассчитывается по формуле

$$ТН = УР\ (УД) + ПНО - ПНА + ОНА - ОНО. \qquad (7.8)$$

Типовые проводки по учету расчетов по налогам и сборам приведены в табл. 7.6.

Таблица 7.6. **Корреспонденция счетов по учету расходов по налогам и сборам**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Налоги, *относимые на себестоимость;*		
— земельный налог, водный налог, транспортный налог, налог на имущество	20, 26	68
— часть ЕСН, зачисляемая в бюджет	08, 20, 23, 25, 26, 44	68-ЕСН
— часть ЕСН, зачисляемая в государственные внебюджетные социальные фонды	08, 20, 23, 25, 26, 44	69
2. Налоги, *включаемые в стоимость приобретенного имущества:*		
— импортная таможенная пошлина	10, 15, 41	68
3. Налоги, *относимые на заработную плату.*		
— НДФЛ	70	68
4. Налоги, *включаемые в счет выручки:* — акциз по реализованной подакцизной продукции	90	68
— НДС по реализованной продукции, работам, услугам, основным средствам и прочим активам	90, 91-2	68
5. Начислен условный расход по налогу на прибыль	99	68
6. Начислен условный доход по налогу на прибыль	68	99
7. Начислено постоянное налоговое обязательство	99	68
8. Начислен постоянный налоговый актив	68	99
9. Начислен отложенный налоговый актив	09	68

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Окончание табл. 7.6

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
10. Начислено отложенное налоговое обязательство	68	77
11. Уменьшен или погашен отложенный налоговый актив	68	09
12. Уменьшено или погашено отложенное налоговое обязательство	77	68
13. Списан отложенный налоговый актив при выбытии объекта, по которому он был начислен	99	09
14. Списано отложенное налоговое обязательство при выбытии актива или вида обязательства, по которому оно было начислено	77	99
15. Восстановлен НДС в случаях, предусмотренных законодательством	91-2	68
16. Отражен НДС из полученных авансовых платежей	62 (76)	68
17. Отражен НДС из начисленной (полученной) арендной платы (у арендодателя)	91-2	68
18. Списан (восстановлен) НДС по материальным ценностям (работам, услугам), используемым для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), не облагаемых НДС	08, 10, 20 и др.	19 (68)
19. НДС по приобретаемым материальным ценностям, основным средствам, нематериальным активам, выполняемым работам, оказанным услугам	19	60
20. Принят к вычету НДС	68	19
21. Начислены в бюджет штрафы и пени за нарушение налогового законодательства	99	68
22. Перечислены платежи в бюджет и внебюджетные фонды	68,69	51

Контрольные вопросы и задания

1. В чем заключается разница между налогом и сбором?
2. Каков порядок учета НДС?
3. Чем отличаются постоянные разницы от временных?
4. Приведите примеры постоянных разниц.

7.6. Учет расчетов по имущественному и личному страхованию

В соответствии с главой 48 «Страхование» ГК РФ страхование осуществляется на основании *договоров имущественного или личного страхования,* заключаемых гражданином или юридическим лицом (страхователем) со страховой организацией (страховщиком).

По договору имущественного страхования страхователь обязуется платить страховщику определенную договором плату (страховую премию), страховщик обязуется выплатить страхователю страховое возмещение при наступлении *страхового случая.* По договору имущественного страхования могут быть застрахованы: имущество — на случай гибели, недостачи или порчи; гражданская ответственность организации (ответственность по договорам и обязательствам); предпринимательский риск (риск неполучения ожидаемых доходов и др.).

Страхование имущества позволяет организации возмещать затраты, связанные с приобретением нового имущества взамен утраченного и (или) поврежденного. Страхование предпринимательских рисков обеспечивает компенсацию организации неполученного дохода и (или) дополнительных расходов, связанных с предпринимательской деятельностью (неисполнение и (или) ненадлежащее исполнение партнерами договорных обязательств, банкротство контрагентов и т.п.). Страхование гражданской ответственности дает возможность избежать дополнительных расходов по компенсации вреда, причиненного другим юридическим и (или) физическим лицам.

По договору личного страхования организация страхует персонал в случае причинения вреда его жизни или здоровью (болезни, несчастные случаи и др.).

Личное страхование дает возможность предоставить материальное обеспечение работникам в случае утраты ими трудоспособности.

Синтетический учет расчетов со страховыми организациями ведут по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию». По кредиту этого субсчета отражаются обязательства по страховым платежам, по дебету — их перечисление страховым организациям.

При наступлении страхового случая по имущественному страхованию в дебет субсчета 76-1 списываются потери по страховому

случаю (с кредита счетов производственных запасов, основных средств и др.). Сумма страхового возмещения, полученного от страховой организации, отражается по кредиту субсчета 76-1. Не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страхового случая относятся с кредита субсчета 76-1 на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На дебет счета 91 списываются также потери и расходы, вызванные чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и т.п.).

Платежи (страховые взносы) по обязательному страхованию и добровольному страхованию имущества (транспорта, грузов, МПЗ и проч., а также ответственности за причинение вреда) включаются полностью в состав затрат на производство и продажу, а по добровольному страхованию работников от несчастных случаев и болезней, медицинскому и пенсионному страхованию — в пределах установленных норм, сверх норм в прочие расходы.

Аналитический учет по субсчету 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» ведут по страховщикам и отдельным договорам страхования.

Таблица 7.7. **Корреспонденция счетов по учету расчетов по имущественному и личному страхованию**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Начислены взносы по страхованию имущества	10, 08, 26	76-1
2. Начислены взносы по страхованию работников, включаемые:		
— в затраты на производство и продажу	20, 23, 25, 26, 44	76-1
— в прочие расходы	91-2	76-1
3. Перечислены страховые взносы страховым организациям	76-1	51
4. Отражены потери имущества в результате наступления страхового случая (по результатам инвентаризации)	76-1	94
5. Начислена работнику сумма страхового возмещения при наступлении страхового случая по договору личного страхования	76-1	73

Окончание табл. 7.7

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
6. Отражено поступление страхового возмещения от страховой организации	51	76-1
7. Отражена в учете сумма превышения страхового возмещения над стоимостью испорченных или утраченных ценностей	76-1	91-1
8. Списаны потери от страхового случая, не компенсируемые за счет страхового возмещения	91-2	76-1 01, 08, 10, 70, 69 и др. 91
9. Отражены потери и расходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами	91-2	
10. Поступило страховое возмещение в связи с чрезвычайными обстоятельствами	51	

Контрольные вопросы и задания

1. Для чего необходимо страхование гражданской ответственности ор ганизации?
2. Кратко опишите порядок учета расчетов со страховыми организа циями.
3. Что такое страховой случай?
4. Куда включаются страховые платежи и в каких случаях?

11. Расчеты по претензиям

Синтетический учет расчетов по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям, а также по предъявленным им и признанным или присужденным штрафам, пеням и неустойкам ведут по субсчету 2 «Расчеты по претензиям» счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По дебету субсчета 76-2 отражается начисление следующих претензий:

- поставщикам, транспортным организациям за недостачу груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин — в кор респонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчи ками»;
- за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или под рядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужден-

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

ных судом, — в корреспонденции со счетами учета затрат на производство;

• кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным со счетов организации, — в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов;

• поставщикам за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям — в корреспонденции со счетом 60;

• поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям в случае выявления при проверке их счетов после акцепта несоответствия цен, тарифов, предусмотренных договором, а также при выявлении арифметических ошибок — в корреспонденции со счетом 60 или со счетами учета производственных запасов, товаров и соответствующих затрат, когда завышение цен или арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружены после того, как записи по счетам учета товарно-материальных ценностей или затрат были осуществлены (исходя из цен и подсчетов, представленных поставщиками и подрядчиками).

По дебету субсчета 76-2 отражаются также суммы штрафов, пеней, неустоек, взыскиваемых с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг, за несоблюдение договорных обязательств в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не принимаются), в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

По кредиту субсчета 76-2 отражаются суммы поступивших денежных средств по возмещаемым претензиям и списание сумм, в возмещении которых отказано.

Претензия должна быть составлена в двух экземплярах: один — для организации, ее предъявляющей; другой — для организации, нарушившей условия договора. В претензии описывается допущенное нарушение условий договора и предъявляются соответствующие требования (возврат суммы предварительной оплаты, передача недостающих ценностей и т.д.). К претензии прилагаются документы, подтверждающие ее обоснованность (копии договоров, счетов, актов и др.).

Предъявленные претензии регистрируются в специальном журнале, в котором указывают дату и номер претензии, ответчика,

Претензия должна рассматриваться ответчиком в течение 30 дней со дня ее получения (если иное не предусмотрено договором). Организация, получившая претензию, обязана в письменной форме дать ответ о результате ее рассмотрения. Если претензия полностью или частично отклонена, указываются причины этого со ссылкой на соответствующие нормативные документы.

Если ответчик в течение установленного срока не дал ответ или необоснованно отказал в удовлетворении претензии, организация имеет право обратиться в суд для принудительного взыскания долга.

Аналитический учет по субсчету 76-2 «Расчеты по претензиям» ведется по каждому дебитору; по дебиторам — в разрезе отдельных претензий.

Типовые проводки по учету расчетов по претензиям приведены в табл. 7.8.

Таблица 7.8. **Корреспонденция счетов по учету расчетов по претензиям**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Предъявлены претензии кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным со счетов организации	76-2	51, 52, 55
2. Предъявлена претензия к другим организациям по выявленным несоответствиям цен, тарифов, ошибкам в счетах, сумма которой была выявлена:		
— сразу при проверке соответствующих документов	76-2	60
— после записей по счетам учета ценностей	76-2	07, 08, 10, 15,41
3. Предъявлены в виде претензий потери от простоев, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков	76-2	20, 23, 25, 26, 29, 44
4. Отнесены за счет виновных организаций потери от брака	76-2	28
5. Отражены суммы штрафов, пеней, неустоек, предъявленных другим организациям, за несоблюдение договорных обязательств (в размерах, признанных организациями, нарушившими условия договоров, или присужденных судом)	76-2	91-1
6. Получен краткосрочный кредит под признанные или присужденные суммы претензий	76-2	66

Окончание табл. 7.8

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
7. Предъявлены претензии по векселю в случае неоплаты векселедателем (покупателем) векселя в установленный срок	76-2	62 -/
8. Списаны суммы невозмещаемых претензий:		
— на счета учета имущества, по которым они ранее были отражены (при оприходовании)	07, 08, 10, 15,41	76-2
— на себестоимость продукции и услуг основных, вспомогательных, обслуживающих производств	20, 23, 29	76-2
— на общепроизводственные и общехозяйственные расходы	25,26	76-2
— на прочие расходы	91-2	76-2
9. Удовлетворены ранее предъявленные претензии:		
— денежными средствами	51,52	76-2
— передачей имущества	10, 15. 41	76-2
10. Начислены расходы по опротестованию векселя	91-2	76-2
11. Отражен отказ органами суда и арбитража во взыскании сумм недостач, предъявленных ранее в виде претензий	94	76-2

Контрольные вопросы и задания

1. Каким образом отражается начисление претензий?
2. Опишите порядок оформления претензии.
3. В каких случаях происходит удовлетворение претензии в судебном порядке?

7.8. **Учет внутрихозяйственных расчетов**

Многие организации создают обособленные подразделения (филиалы, представительства и т.д.) и наделяют их имуществом для выполнения соответствующих функций. Некоторые из этих подразделений выделяются на отдельные балансы, т.е. по ним ведется отдельный учет их имущества, хозяйственных операций и финансовых результатов в общеустановленном порядке.

Между организацией, создавшей обособленные подразделения (головной организацией), и созданными подразделениями, выде-

ленными на отдельные балансы, возникают расчеты по выделенному имуществу и прочим операциям.

Синтетический учет указанных расчетов осуществляется на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты»[1].

К счету 79 могут быть открыты субсчета: 1 «Расчеты по выделенному имуществу», 2 «Расчеты по текущим операциям».

На субсчете 79-1 учитываются расчеты между головной организацией и ее подразделениями по переданным последним внеоборотным и оборотным активам.

На субсчете 79-2 учитываются прочие расчеты головной организации с подразделениями (по взаимному отпуску материальных ценностей, передаче части общехозяйственных расходов и др.). Эти расчеты отражаются в учете в обычном порядке, только вместо счетов 60, 62 и др. используется субсчет 79-2.

Операции подразделений по осуществлению хозяйственной деятельности отражаются в учете в общеустановленном порядке.

Аналитический учет по субсчетам 79-1 и 79-2 ведут по каждому подразделению организации, выделенному на отдельный баланс.

Типовые проводки по учету расчетов головной организации с ее подразделениями приведены в табл. 7.9.

Таблица 7.9. **Корреспонденция счетов по учету расчетов головной организации с ее подразделениями**

Содержание операций	Корреспондирующие счета			
	головная организация		подразделение •	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1. Передано имущество от головной организации, в том числе амортизация	79-1	01, 04 10 41 79-1	01, 04, 10, 41 79-1	79-1 02,
2. Передана подразделениям часть общехозяйственных расходов	79-2	26	20, 26, 44	79-2
3. Возвращено подразделениям имущество головной организации	Обратные проводки к операции 1			

Контрольные вопросы и задания

1. В каких случаях осуществляются общехозяйственные расчеты?
2. Кратко опишите порядок учета внутрихозяйственных расчетов.

[1] Расчеты именуются внутрихозяйственными, ибо происходят внутри одного хозяйства (одной организации).

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

7.9. **Учет операций по договору доверительного управления**

По *договору доверительного управления имуществом* одна сторожа (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется управлять этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица (выгодоприобретателя).

Объектами доверительного управления могут быть объекты недвижимости, ценные бумаги, права и другое имущество.

Передача имущества в доверительное управление не влечет за собой переход права собственности на это имущество к доверительному управляющему.

При передаче имущества в доверительное управление учредитель управления отражает его по стоимости, по которой это имущество числилось в его балансе на дату подписания договора.

Сделки с полученным имуществом доверительный управляющий совершает от своего имени, указывая при этом, что он действует в качестве такого управляющего. Для этого в документах после наименования доверительного управляющего должна быть сделана пометка *«Д.У.».*

Синтетический учет расчетов учредителя с доверительным управляющим, связанных с исполнением договоров доверительного управления имуществом, ведут на субсчете 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Операции доверительного управляющего по управлению имуществом отражаются в учете в общеустановленном порядке.

Аналитический учет по субсчету 79-3 ведут по каждому договору доверительного управления имуществом.

Особенностью учетных записей по счету 79 является их «зеркальность». Обе стороны, участвующие в расчетах (головная организация и подразделение, учредитель управления и доверительный управляющий), отражают на этом счете одни и те же операции, но если одна сторона записывает суммы по дебету данного счета, то другая сторона — по кредиту, и наоборот. В связи с этим обороты по счету 79 у обеих сторон тождественны, но только по разным сторонам счета (если у одной стороны он дебетовый, то у другой — кредитовый, и наоборот). Соответственно и сальдо счета у обеих сторон по сумме одинаковое, однако, если у одной стороны оно де-

бетовое, у другой — кредитовое, и наоборот. Вследствие этого при составлении бухгалтерского баланса в целом по организации в нем внутрихозяйственные расчеты не отражаются.

Типовые проводки по учету операций по договору доверительного управления имущества приведены в табл. 7.10.

Таблица 7.10. **Корреспонденция счетов по учету операций по договору доверительного управления имуществом**

Содержание операции	Корреспондирующие счета			
	учредитель управления		доверительный управляющий	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1. Передано имущество в доверительное управление, в том числе амортизация	79-3 02, 05	01, 04, 10, 41 79-3	01, 04, 10, 41 79-3	79-3 02, 05
2. Начислен доход (прибыль) учредителю управления	79-3	91	91	79-3
3. Получен (перечислен) доход	51	79-3	79-3	51
4. Начислено вознаграждение доверительному управляющему, в том числе НДС	20, 26, 44 19	79-3 79-3	79-3 90	90 68
5. Перечислено (получено) вознаграждение	79-3	51	51	79-3
6. Возвращено имущество учредителю управления	Обратные проводки к операции 1			

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите объекты доверительного управления имуществом.
2. Каков порядок учета расчетов с доверительным управляющим?
3. В чем заключается особенность бухгалтерских записей по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты»?

/10. **Инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности**

Инвентаризация расчетов организации с банками и другими кредитными учреждениями, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, другими дебиторами и

кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числя-/ щихся на счетах бухгалтерского учета.

По счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» необходимо проверить по документам расчеты по материальным ценностям, оплаченным, но находящимся в пути, и по неотфактурованным поставкам.

При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу.

Инвентаризационная комиссия путем документальной проверки должна установить правильность и обоснованность:

- расчетов с кредитными организациями, налоговыми органа ми, внебюджетными фондами, другими организациями, а также со структурными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы;
- суммы задолженности по недостачам и хищениям, числя щейся в бухгалтерском учете;
- сумм дебиторской и кредиторской задолженности, включая суммы, по которым истекли сроки исковой давности.

Контрольные вопросы и задания

1. В чем заключается инвентаризация дебиторской и кредиторской за должности?
2. Назовите объекты, проверяемые при инвентаризации подотчетных сумм.
3. Каковы задачи инвентаризационной комиссии?

7.11. Раскрытие информации о дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерской отчетности

Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными.

Отражаемые в бухгалтерской отчетности суммы по расчетам с бюджетом должны быть согласованы с соответствующими организациями и тождественны. Оставление на бухгалтерском балансе неурегулированных сумм по этим расчетам не допускается.

Дебиторская и кредиторская задолженность в иностранных валютах отражается в бухгалтерской отчетности в рублях в суммах,

определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу Банка России, действующему на отчетную дату.

Штрафы, пени, неустойки, которые признаны должником или по которым получены решения суда об их взыскании, относятся на финансовые результаты и до их получения или уплаты отражаются в бухгалтерском балансе получателя и плательщика соответственно по статьям дебиторов или кредиторов.

При составлении бухгалтерской отчетности организация должна показать в разделе V «Краткосрочные обязательства» бухгалтерского баланса задолженность перед поставщиками и подрядчиками (кредит счета 60), участниками (учредителями) по выплате доходов (кредит счета 75), кредиторскую задолженность перед государственными внебюджетными фондами (кредит счета 69), задолженность по налогам и сборам (кредит счета 68), прочую задолженность (кредит счетов 62, 71, 73, 76, 79). В разделе IV «Долгосрочные обязательства» бухгалтерского баланса отражаются долгосрочные обязательства.

В активе баланса указывается соответствующая дебиторская задолженность без разбивки по счетам, но с подразделением на дебиторскую задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев и в течение 12 месяцев после отчетной даты. Отдельно показывается задолженность покупателей и заказчиков.

При составлении годовой бухгалтерской отчетности в разделе «Дебиторская и кредиторская задолженность» приложения к бухгалтерскому балансу расшифровываются суммы дебиторской и кредиторской задолженности, отраженные в балансе, с подразделением не только по срокам их погашения, но и по видам.

Контрольные вопросы и задания

1. Каков порядок отражения в бухгалтерской отчетности расчетов с де биторами и кредиторами?
2. Кратко охарактеризуйте порядок отражения в бухгалтерской отчет ности штрафов, пеней, неустоек, признанных должником.
3. Как следует показывать в бухгалтерском балансе задолженность по купателей и заказчиков?

Итоговые задания

I. Дайте определения следующих понятий: «расчеты», «обязательства», «дебиторская задолженность», «кредиторская задолженность».

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

«срок исковой давности», «подотчетные лица», «поставщики и подрядчики», «товарный вексель», «неотфактурованная поставка», «резерв по сомнительным долгам», «налог», «сбор», «имущественное страхование», «штраф», «неустойка», «претензия», «внутрихозяйственные расчеты». Выполните комплекс проводок по данным разделов 5, 8 журнала регистрации хозяйственных операций сквозной задачи.

2. Определите величину дебиторской задолженности покупателей; кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками, по налогам и сборам, социальному страхованию и обеспечению; состояние расчетов с подотчетными лицами в балансе на 31.12 по данным сквозной задачи.

3. Проведите окончательный расчет с работником по следующим данным.

Выдано под отчет И.И. Антонову на командировочные расходы 30 000 руб. По возращении из командировки Антоновым представлен авансовый отчет, к которому приложены документы: авиабилеты до места назначения — 12 360 руб., обратно — 13 770 руб.; счет гостиницы за проживание в течение пяти дней на сумму 4720 руб. (в том числе НДС — 720 руб.).

Работник находился в командировке 6 дней, суточные в организации утверждены в размере 200 руб. за сутки. *Ответ:* возмещение перерасхода Антонову — 2050 руб.

5. Определите сальдо на счете 71 на конец периода по следующим данным.

На начало периода сальдо по кредиту счета 71 составляло 100 руб. — задолженность организации перед В.В. Сидоровым. В течение периода произошли следующие операции:

а) выдано под отчет И.И. Иванову 200 руб. Приобретены канцтовары на сумму 220 руб. Отчет утвержден в этой сумме. Перерасход возмещен из кассы;

б) выдано под отчет П.П. Петрову на командировочные расходы 5000 руб. Отчет представлен и утвержден в сумме 5200 руб. (в том числе НДС — 700 руб.). Расходы на командировку списаны на общехозяйственные расходы. Перерасход Петровым не получен;

в) выдано в погашение задолженности В.В. Сидорову 100 руб.;

г) выдано под отчет А.А. Андрееву на приобретение материалов, 3000 руб. Отчет не представлен.

Ответ: сальдо по дебету — 3000 руб.; сальдо по кредиту — 200 руб.

6. Определите состояние расчетов на конец периода.

На начало периода задолженность организации фирме «Студент» составляла 10 000 руб.

За период организация перечислила аванс предприятию «Маг» под поставку материалов в размере 5000 руб. и получила топливо от организации «Факел» на сумму 7080 руб. с НДС Счет организации «Факел» оплачен, погашена задолженность перед фирмой «Студент» в размере 5000 руб.

Ответ: кредиторская задолженность фирме «Студент» — 5000 руб.; дебиторская задолженность предприятия «Маг» — 5000 руб.

7. По приведенным данным сделайте необходимые бухгалтерские проводки.

За полученные материалы на сумму 8260 руб. (в том числе НДС — 1260 руб.) поставщику выдан покупателем собственный вексель сроком на четыре месяца на сумму 10 000 руб. По истечении указанного срока вексель оплачен. Ставка рефинансирования Банка России — 10%.

8. Определите финансовый результат и произведите окончательный расчет с покупателем по следующим данным.

Организация получила аванс от покупателя в размере 25 000 руб. и выставила счет за выполненную работу на сумму 33 040 руб. (в том числе НДС — 5040 руб.). Фактические затраты организации составили 23 000 руб.

Ответ: прибыль от продаж равна 5000 руб.; доплата покупателя составила 8040 руб.

9. По приведенным данным сделайте необходимые бухгалтерские проводки.

Организация 23 января получила и оприходовала в составе оборотных активов специальную оснастку, стоимость которой согласно договору составляет 30 000 руб. без НДС. Расчетные документы от поставщика поступили 25 февраля, согласно этим документам стоимость поступивших ценностей составляет:

а) 35 400 руб. (в том числе НДС — 5400 руб.);

б) 38 940 руб. (в том числе НДС — 5940 руб.).

10. По приведенным данным сделайте необходимые бухгалтерские проводки.

Перечислен аванс поставщику в сумме 400 000 руб. Акцептован счет поставщика за поступивший станок на сумму 531 000 руб.

(в том числе НДС — 81 000 руб.). Задолженность погашена путем зачета ранее выданного аванса и доплаты с расчетного счета.

11. По приведенным данным сделайте необходимые бухгалтерские проводки.

    По результатам инвентаризации создан резерв по сомнительным долгам на сумму 70 000 руб. За счет созданного резерва списана безнадежная дебиторская задолженность покупателей в размере 60 000 руб.

12. Определите финансовый результат по следующим данным.

    Организация выставила счет заказчику за выполненную работу на сумму 1180 руб. (в том числе НДС — 180 руб.). Производственная себестоимость работ составила 950 руб. Счет заказчиком оплачен. *Ответ:* прибыль от продаж равна 50 руб.

13. Определите финансовый результат по следующим данным.

    Отгружены покупателю неиспользуемые предприятием материалы и выставлен счет на сумму 141,6 руб. с НДС. Фактическая стоимость материалов составляла 125 руб. *Ответ:* убыток от прочих доходов и расходов равен 5 руб.

14. По приведенным данным сделайте необходимые бухгалтерские проводки.

    Перечислен аванс поставщику — 10 000 руб. От поставщика поступили материалы, оприходовано материалов на сумму 8000 руб., НДС — 1440 руб.; на сумму 560 руб. поставщику предъявлена претензия. В погашение задолженности поставщику зачтен ранее перечисленный аванс. Претензия поставщиком удовлетворена возвратом излишне полученных денег.

15. По приведенным данным сделайте необходимые бухгалтерские проводки.

    Потери от простоя в основном производстве, возникшие, по мнению организации, по вине поставщика, предъявлены в виде претензии на сумму 50 000 руб. Арбитражным судом во взыскании сумм претензии отказано.

16. По приведенным данным сделайте необходимые бухгалтерские проводки.

    В результате пожара выявлена недостача бытовой техники на складе на сумму 700 000 руб. Имущество было застраховано, страховая

организация признала страховое возмещение в указанной сумме и перечислила его на расчетный счет.

17. По приведенным данным сделайте необходимые бухгалтерские проводки.

    Организация начислила налоги: на имущество — в размере 3000 руб.; транспортный налог — 950 руб.; на доходы физических лиц — 67 500 руб.; НДС по реализованной продукции — 23 600 руб.

18. По приведенным данным сделайте необходимые бухгалтерские проводки.

    Организация получила аванс на выполнение работ в размере 15 000 руб.; сумму штрафа за нарушение условий договора со стороны поставщика — 2000 руб.; арендную плату — 8260 руб.

19. Отразите операции в учете всех сторон по следующим данным.

    Организация «Ладога» оказала организации «Триумф» маркетинговые услуги и выставила счет на 300 000 руб. с НДС. В установленный договором срок плата от организации «Триумф» не поступила, и организация «Ладога» заключила с организацией «Армада» договор уступки права требования дебиторской задолженности на сумму 250 000 руб. Организация «Армада» перечислила указанную сумму организации «Ладога».

ГЛАВА 8

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Учет расчетов с персоналом

8.1. Общие принципы организации оплаты труда / 8.2. Учет начисления заработной платы и прочих выплат / 8.3. Учет выплат и удержаний из начисленной оплаты труда / 8.4. Учет прочих расчетов с персоналом / 8.5. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению / 8.6. Документальное оформление операций по учету труда и расходов на оплату труда / 8.7. Инвентаризация расчетов с персоналом / 8.8. Раскрытие информации о расчетах с персоналом в бухгалтерской отчетности

8.1. **Общие принципы организации оплаты труда**

В соответствии со статистикой труда персонал организации распределяется на следующие группы:

- работники, состоящие в списочном составе (выполняющие работу по трудовым договорам);
- работники несписочного состава (выполняющие работы по гражданско-правовым договорам; принятые на работу по совместительству из других организаций (по срочному трудовому договору) и др.).

По сферам применения труда персонал подразделяется на производственный и непроизводственный, а по категориям — на рабочих и служащих (руководителей, специалистов и других служащих).

Согласно Трудовому кодексу РФ (далее — ТК РФ) *заработная плата (оплата труда работника)* — вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные и стимулирующие выплаты.

В целом формы и системы оплаты труда, продолжительность рабочего времени и времени отдыха, условия и охрана труда, а также социальные льготы и выплаты устанавливаются в *коллективном договоре.* Сторонами коллективных договоров являются работники

организации (состоящие в списочном составе) и организация-работодатель в лице их представителей. Отдельные вопросы оплаты труда и материального стимулирования устанавливаются *локальными нормативными актами* организации (Положением об оплате труда, Положением о премировании и др.).

Конкретная форма выплаты труда, права и обязанности работника определяются договором, заключенным между работником и организацией — трудовым или гражданско-правовым.

В соответствии со ст. 56 ТК РФ *трудовой договор* представляет собой соглашение между работодателем и работником, по которому работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда (предусмотренные трудовым законодательством, коллективным договором и соглашениями), своевременно и в полном размере выплачивать заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать действующие в организации правила внутреннего трудового распорядка. Таким образом, предметом трудового договора является выполнение работы по определенной специальности, квалификации или должности (трудовой функции).

Трудовой договор может заключаться на неопределенный срок или на срок не более пяти лет (срочный договор). Разновидностью срочных договоров являются договоры на время выполнения определенной работы (временная, сезонная и т.д.). В свободное от основной работы время работник может выполнять работу в той же или другой организации на условиях совместительства по срочному трудовому договору.

Отношения работника, заключившего трудовой договор, и организации-работодателя регулируются трудовым законодательством. Трудовое законодательство обязывает организацию предоставлять работникам ежегодные оплачиваемые отпуска, выплачивать пособия по временной нетрудоспособности, предоставлять другие социальные гарантии и льготы за счет средств социального страхования, обеспечивать определенные условия труда и отдыха, а также уплачивать единый социальный налог (ЕСН) и другие взносы, зачисляемые в государственные социальные внебюджетные фонды.

В настоящее время организациям предоставлено право самостоятельно разрабатывать и утверждать формы и системы оплаты труда. При этом месячная оплата труда работника, полностью от-

работавшего определенную норму рабочего времени и выполнившего свои трудовые обязательства, не может быть ниже установленного государством минимального размера.

В зависимости от вида производства и степени его организации применяют тарифную и бестарифную системы оплаты труда.

При *тарифной системе* заработная плата регулируется в зависимости от сложности (квалификации) труда, напряженности, условий, тяжести труда, видов работ и их значимости. Она включает тарифно-квалификационные справочники, нормы выработки, тарифные сетки, ставки (оклады) и тарифные коэффициенты.

Основными формами оплаты труда являются повременная, сдельная и аккордная.

При *повременной оплате труда* оплачивается количество отработанного времени в соответствии с тарифной ставкой или должностным окладом. Различают следующие виды оплаты:

- простую повременную (часовая тарифная ставка умножается на отработанное время);
- *повременно-премиальную* (к сумме заработка по тарифу добавляется премия в определенном проценте от месячного или квартального заработка).

При *сдельной оплате труда* оплачивается количество произведенной продукции (выполненных работ и оказанных услуг) в соответствии с установленными сдельными расценками. Различают следующие виды оплаты:

- прямая *сдельная* — количество единиц произведенной продукции умножается на расценку;
- *сдельно-прогрессивная* —• на продукцию, произведенную сверх норм (плана), устанавливаются повышенные расценки;
- *сдельно-премиальная* — кроме прямой сдельной оплаты начисляются премии за качество, перевыполнение норм, экономию материалов и др.;
- косвенно-сдельная — при обслуживании машин, оборудования и рабочих мест (оплата труда наладчиков и других устанавливается в зависимости от результата труда обслуживаемых ими основных производственных рабочих);
- аккордная — определяется совокупный заработок за выполнение определенных стадий работы или производства определенного объема продукции.

При *бестарифной системе* заработок работника ставится в полную зависимость от конечных результатов работы всего коллектива, к которому принадлежит работник. Доля оплаты труда работника от общей оплаты устанавливается по квалификационному коэффициенту и коэффициенту трудового участия. Кроме того, оплата труда может устанавливаться в виде доли от дохода организации либо определенного процента от выручки.

Отношения организации и работника, заключившего *гражданско-правовой договор,* регулируются ГК РФ.

Особую группу гражданско-правовых договоров составляют договоры, предметом которых являются выполнение работ и оказание услуг. К ним относятся договоры подряда, поручения, авторские договоры, договоры возмездного оказания услуг (аудиторских, маркетинговых, информационных, юридических, медицинских, туристических, ветеринарных и др.), а также договоры перевозки, транспортной экспедиции, хранения, комиссии, агентские договоры, договоры на НИОКР.

Работник, заключивший гражданско-правовой договор, сам организует свою деятельность и не подчиняется правилам внутреннего трудового распорядка организации. На таких работников не распространяется трудовое законодательство, соответственно им не предоставляются социальные гарантии и льготы (отпуска, пособия по временной нетрудоспособности и проч.).

Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Аналитический учет по счету 70 ведется по каждому работнику организации. В качестве аналитических счетов выступают лицевые счета работников.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение понятия «заработная плата» согласно ТК РФ.
2. В чем заключается разница между трудовым и гражданско-правовым договором?
3. Из каких элементов состоит тарифная система?
4. Какие существуют виды сдельной оплаты труда?
5. Назовите виды договоров, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

8.2. **Учет начисления заработной платы и прочих выплат**

Организация осуществляет расчеты с персоналом по следующим видам выплат:

- включаемым в фонд заработной платы (оплата труда за отра ботанное и неотработанное время; выплаты на питание, жилье, топ ливо, предусмотренные законодательством для работников отдель ных отраслей; единовременные поощрительные выплаты и др.);
- социального характера;
- от участия в капитале;
- социальным пособиям за счет средств социального страхо вания.

Начисление данных выплат отражается по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Заработная плата выплачивается работнику в денежной и натуральной формах как за отработанное время и выполненную работу (основная заработная плата), так и за неотработанное время, но подлежащее оплате в соответствии с законодательством (дополнительная заработная плата).

Заработная плата каждого работника, как уже отмечалось, зависит от его квалификации, сложности выполняемой работы, количества и качества затраченного труда и максимальным размером не ограничивается.

К *основной заработной плате* относятся:

- плата по сдельным расценкам за количество и качество вы полненной работы (при сдельной системе оплаты труда);
- плата по окладам и тарифным ставкам за количество отрабо танного времени (при повременной форме оплаты труда);
- премии и вознаграждения работникам за различные показа тели труда;
- компенсационные доплаты и надбавки за отклонения от нормальных условий работы, работу в ночное время, сверхурочные работы, работу в выходные и праздничные дни и т.п. Их размер ор ганизации определяют самостоятельно, но не ниже установленных трудовым законодательством;
- стимулирующие доплаты и надбавки за профессиональное мастерство, совмещение профессий, выслугу лет, знание ино странных языков и др.;
- компенсации, выплачиваемые работнику за использование его личного имущества с согласия и в интересах работодателя (ав-

томобиля, компьютера и т.п.). При этом могут возмещаться расходы, связанные с использованием имущества, в размерах, определенных соглашением сторон трудового договора.

К *дополнительной заработной плате* относятся оплата очередных и учебных отпусков, плата за время повышения квалификации с отрывом от работы, выходное пособие при увольнении и др.

Эти выплаты начисляются с условием сохранения среднего заработка (СЗ), основанного на определении среднего дневного заработка (СДЗ). Средний дневной заработок рассчитывается в порядке, установленном ТК РФ, по формуле

$$СДЗ = ЗП : Д, \qquad (8.1)$$

где ЗП — заработная плата за расчетный период; Д — количество календарных (рабочих) дней в данном периоде.

Размер среднего заработка определяется по формуле

$$= СДЗ \times Д_{оп}, \qquad (8.2)$$

где $Д_{оп}$ — количество календарных (рабочих) дней, подлежащих оплате.

В качестве расчетного периода при расчете среднего заработка принимаются 12 месяцев, предшествовавшие моменту выплаты. Из расчетного периода исключаются выплаты и время, в течение которого работник получал пособие по временной нетрудоспособности или по беременности и родам; не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя или работника; в других случаях, когда ему выплачивался или сохранялся средний заработок.

При определении заработной платы за расчетный период учитываются следующие выплаты, начисленные в расчетном периоде:

- заработная плата за выполненную работу и отработанное время;
- все виды надбавок, доплат и компенсационных выплат, пре дусмотренные действующим законодательством или коллектив ным договором;
- премии и вознаграждения, предусмотренные системой опла ты труда, положениями о премировании;
- вознаграждение по итогам работы за год и годовое вознаграж дение за выслугу лет.

При расчете среднего дневного заработка количество дней в расчетном периоде определяется следующим образом:

1) для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска, предоставляемых в календарных днях, — исходя из среднемесячного числа календарных дней — 29,4; если месяц отработан не полностью, то количество календарных дней (КД) определяется по формуле

$$КД = 29,4 : КД(t) \times КД_{отр}(t), \qquad (8.3)$$

где КД(t) — количество календарных дней в месяце;

$КД_{отр}(t)$ — количество календарных дней за время, отработанное в месяце;

2) для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска, предоставляемых в рабочих днях (в случаях, предусмотренных трудовым законодательством), — количество рабочих дней в периоде по календарю шестидневной рабочей недели;

3) в остальных случаях — количество рабочих дней по графику работы организации.

Пример 8.1. Работнику был предоставлен ежегодный оплачиваемый отпуск (согласно ст. 115 ТК РФ — 28 календарных дня) с 3 по 30 декабря 2006 г. За расчетный период (с 1 декабря 2005 г. по 30 ноября 2006 г.) работнику было начислено за фактически отработанное время (296 календарных дней) — 110 000 руб. Средний дневной заработок равен 371,62 руб.; сумма отпускных — 10 405,36 руб.

В целях равномерного включения предстоящих расходов на оплату отпусков в затраты на производство (расходы на продажу) организация вправе создавать резерв на предстоящую оплату отпусков работникам. Резерв формируют путем ежемесячных отчислений, которые определяют исходя из примерного годового фонда среднего заработка за отпуск, и сумм ЕСН и других взносов в государственные социальные внебюджетные фонды, начисляемых на отпускные. Формирование резерва отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей», а использование — по дебету этого счета.

Оплата труда производственного персонала, занятого обычными видами деятельности, является элементом затрат на производство и относится на соответствующие счета затрат. Оплата труда персонала, не занятого обычными видами деятельности (непроизводственного), относится на прочие расходы.

К *единовременным поощрительным выплатам* относятся разовые премии, вознаграждения по итогам работы за год и годовое вознаграждение за выслугу лет, материальная помощь, дополнительные выплаты при предоставлении ежегодного отпуска, другие единовременные поощрения, включая стоимость подарков. Данные выплаты частично включаются в затраты на производство или расходы на продажу (премии, годовые вознаграждения), частично относятся на прочие расходы (материальная помощь, подарки).

Социальные пособия за счет средств социального страхования выплачиваются работникам в соответствии с трудовым законодательством. Структура этих выплат рассмотрена в п. 8.5. Основными из них являются пособия по временной нетрудоспособности (по общим заболеваниям, беременности и родам, в связи с трудовым увечьем или профессиональным заболеванием).

Пособия по временной нетрудоспособности начисляются на основании листков нетрудоспособности, выдаваемых больничными учреждениями. Размер пособия зависит от страхового стажа, категории получателя и причины временной нетрудоспособности и выплачивается в размере:

100% — работникам со страховым стажем от восьми лет и более, а также по причине увечья или профессионального заболевания, в случае беременности и родов и др.;

80% — работникам со страховым стажем от пята до восьми лет;

60% — работникам со страховым стажем до пяти лет.

В страховой стаж включаются периоды работы застрахованного лица по трудовому договору, государственной гражданской и муниципальной службы, а также периоды иной деятельности, в течение которой работник подлежал социальному страхованию.

Для расчета пособия по временной нетрудоспособности и пособия по беременности и родам необходимо исчислить среднедневной заработок (СДЗ) за расчетный период (последние 12 календарных месяцев, предшествовавших месяцу наступления нетрудоспособности, отпуску по беременности и родам) и сумму дневного пособия.

Дневное пособие (ДП) рассчитывается по формуле

$$ДП = СДЗ \times Кс, \qquad (8.4)$$

где $К_с$ — коэффициент с учетом стажа (60, 80, 100%), с учетом и установленных законодательством ограничений по максимальному размеру.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Общая сумма пособия (П) определяется по формуле

$$П = ДПхД_к, \quad (8.5)$$

где $Д_к$ — число календарных дней, пропущенных из-за нетрудоспособности в данном месяце.

Средний заработок исчисляется в порядке, установленном Правительством РФ в соответствии со ст. 139 ТК РФ. При расчете среднедневного заработка учитываются все виды выплат, предусмотренные системой оплаты труда и применяемые в организации, на которые начисляются налоги и (или) страховые взносы, поступающие в бюджет Фонда социального страхования РФ (ФСС). При этом из расчетного периода исключаются дни сохранения за работником среднего заработка в соответствии с законодательством, дни временной нетрудоспособности, дни простоев по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника, а также другие дни освобождения от работы, предусмотренные законодательством.

Пример 8.2. Работник заболел 10 августа 2007 г. и вышел на работу 19 августа. Расчетный период — с 1 августа 2006 г. по 31 июля 2007 г. В течение расчетного периода работник находился в отпуске в декабре (с 1 по 31) и болел в июне (с 1 по 15). Страховой стаж работника равен семи годам. Заработок за фактически отработанное время составил 85 000 руб. Количество календарных дней за фактически отработанное время равно 319 (365 дн. — 31 дн. — 15 дн.). Средний дневной заработок составит 266,46 руб. (85 000 руб.: 319 дн.). Размер дневного пособия — 213,17 руб. (266,46 руб. х 0,8). Общая сумма пособия равна 1918,53 руб. (213,17 руб. х 9 дн.).

Выплата пособия производится за счет работодателя (первые два дня болезни) и средств ФСС (последующие дни).

К *выплатам социального характера* относятся компенсации и социальные льготы, предоставляемые работникам: единовременные пособия уходящим на пенсию, оплата путевок работникам и членам их семей на лечение и отдых, расходы на платное обучение работников и др. Эти выплаты относятся на прочие расходы организации.

Доходы от участия работников в капитале организации (дивиденды по акциям, выплаты по долевым паям и т.д.) начисляются из чистой прибыли за текущий год или нераспределенной прибыли прошлых лет (в случаях, предусмотренных законодательством

Заработная плата и прочие выплаты рассчитываются на основании первичных документов и отражаются в лицевых счетах работников.

Типовые проводки по учету начислений по оплате труда и прочих выплат приведены в табл. 8.1.

Таблица 8.1. **Корреспонденция счетов по учету начислений по оплате труда и прочих выплат**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Начислена заработная плата персоналу, занятому в производстве, сбыте и управлении	20, 23, 25, 26,44	70
2. Начислена заработная плата работникам, занятым в обслуживающих производствах и непроизводственной сфере	29,91	70
3. Начислена заработная плата работникам, занятым исправлением брака	28	70
4. Начислена заработная плата работникам, занятым заготовкой МПЗ, осуществлением капитальных вложений	10, 15, 07, 08	70
5. Начислены материальная помощь и выплаты социального характера	91	70
6. Начислены премии, не связанные с оплатой труда	91	70
6. Начислены пособия по временной нетрудоспособности и другие государственные социальные пособия: — за счет работодателя — за счет средств ФСС	 20, 23, 25, 26, 44 69	 70 70
8. Произведены отчисления на формирование резерва на предстоящую оплату отпусков работников (включая расходы на социальное страхование и обеспечение)	20, 23, 25, 26, 44	96
9. Начислены отпускные за счет резерва на оплату отпусков	96	70
10. Отражены отчисления на социальное страхование и обеспечение за счет резерва на оплату отпусков	96	69
11. Уменьшена сумма резерва на отпуска по результатам инвентаризации по состоянию на конец года (сторно)	20, 23, 25, 26, 44 и др. (сторно)	96 (сторно)
12. Начислены работникам доходы от участия в капитале организации (дивиденды)	84	70

Пример 8.3. Работнику основного производства были начислены за сентябрь: за отработанное время — 11 500 руб.; пособие по временной нетрудоспособности (за семь пропущенных дней болезни — 4900 руб.), премия — 3000 руб. и материальная помощь в связи с чрезвычайными обстоятельствами — 1000 руб.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Начислены оклад и премия	20	70	14 500
2. Начислено пособие по временной нетрудоспособности за счет работодателя	20	70	1400
3. Начислено пособие по временной нетрудоспособности за счет ФСС	69	70	3500
4. Начислена материальная помощь	91	70	1000

Контрольные вопросы и *задания*

1. По каким видам выплат организация ведет расчеты с персоналом?
2. Перечислите выплаты, которые относятся к основной заработной плате.
3. Как определяется расчетный период при исчислении среднего заработка (среднего дневного заработка)?
4. Что относится к единовременным поощрительным выплатам?
5. Назовите выплаты социального характера.

8.3. **Учет выплат и удержаний из начисленной оплаты труда**

Из начисленной оплаты труда персонала организации производятся различного рода удержания. В зависимости от основания различают три вида удержаний: обязательные, по инициативе работодателя и по письменному заявлению работника. Все виды удержаний из оплаты труда отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

К *обязательным удержаниям* относятся: налог на доходы физических лиц (НДФЛ), удержания по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц.

По инициативе работодателя могут быть произведены следующие удержания: за причиненный материальный ущерб; своевременно не возвращенных сумм, полученных под отчет; за допущен-

ный брак; излишне начисленной заработной платы; за неотработанные дни предоставленного и оплаченного полностью отпуска при увольнении работника до окончания рабочего года.

На основании письменных заявлений работников могут быть произведены, в частности, удержания: алиментов; кредитов, займов, выданных работнику; сумм по личному страхованию; в погашение обязательств по подписке на акции; стоимости,продукции или услуг, отпущенных работнику; профсоюзных взносов.

В первую очередь производится обязательное удержание НДФЛ, затем прочие обязательные удержания и удержания по инициативе работодателя.

В соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ объектом налогообложения по НДФЛ (налоговых резидентов РФ) является доход, полученный налогоплательщиком от источников в Российской Федерации и за ее пределами. Налоговым периодом является календарный год.

Сумма начисленного НДФЛ определяется по формуле

$$НДФЛ = НБ_С \times С, \qquad (8.6)$$

где С — ставка налога; НБс — налогооблагаемая база, которая рассчитывается в зависимости от ставки налога.

Ставка налога устанавливается в следующих размерах:

30% — в отношении доходов лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ;

15% — в отношении дивидендов для лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ;

9% — в отношении дивидендов для лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ;

35% — в отношении стоимости выигрышей и призов, получаемых в проводимых мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, процентным доходам по вкладам в банк, суммы экономии на процентах при получении заемных средств;

13% — в отношении остальных видов доходов.

Налоговая база, облагаемая по ставке 13% ($НБ_{13}$), определяется но формуле

$$НБ_{13} = Д - СНВ - СВ - ИВ - ПВ, \qquad (8.7)$$

где Д — доход, полученный налогоплательщиком от источников в Российской Федерации и за ее пределами; СНВ — стандартные на-

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

лотовые вычеты; СВ — социальные вычеты; ИВ —имущественные вычеты; ПВ — профессиональные вычеты.

При определении налоговой базы учитываются все виды доходов в денежной и натуральной формах, а также материальные выгоды.

Основными видами доходов, получаемых *в денежной форме,* являются вознаграждения за выполнение трудовых и иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, дивиденды и проценты, выплачиваемые организацией, доходы от реализации имущества и другие доходы.

К доходам, получаемым *в натуральной форме,* относятся оплата труда в натуральной форме, оплата организацией товаров (работ, услуг), имущественных прав, в том числе питания, коммунальных услуг, отдыха, обучения, а также безвозмездное получение товаров
(работ, услуг).

К доходам *в виде материальной выгоды* относятся следующие:

- экономия на процентах за пользование заемными средст вами;
- разница, полученная при приобретении товаров (работ, услуг) у взаимозависимых лиц (например, между обычной ценой реализа ции товара и ценой товара, реализованного налогоплательщику);
- выгода от приобретения ценных бумаг.

Отдельные виды доходов в соответствии со ст. 217 НК РФ не *подлежат налогообложению.* К ним, например, относятся такие доходы:

- государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, за исключением пособий по временной не трудоспособности, в том числе по уходу за больным ребенком;
- компенсационные выплаты в пределах норм, утвержденных законодательством;
- сумма материальной помощи, оказываемой в связи с чрез вычайными обстоятельствами, смертью работника или членов его семьи;
- суммы, уплачиваемые работодателем за путевки для детей в оздоровительные, санаторно-курортные учреждения, стоимость путевок в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения за счет средств ФСС и организации, а также стоимость медицинского обслуживания работников и членов их семей;
- доходы, не превышающие 4000 руб. за налоговый период (год) в виде подарков, полученных от организации, суммы матери альной помощи, возмещения стоимости приобретенных медика ментов и др.

Стандартные налоговые вычеты устанавливаются в следующих размерах:

•3000 руб. — за каждый месяц налогового периода (в частности, для лиц, получивших лучевую болезнь при катастрофе на Чернобыльской АЭС);

500 руб. — за каждый месяц налогового периода (в частности, для Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации);

400 руб. — за каждый месяц налогового периода остальным категориям налогоплательщиков, до месяца, в котором их доход с начала года превысит 20 000 руб. В таком же порядке предоставляются вычеты на содержание детей и учащихся (студентов и др.) в размере 600 руб. за каждый месяц налогового периода, до месяца, в котором их доход с начала года превысит 40 000 руб.

К *социальным* вычетам относятся следующие расходы налогоплательщика:

1) благотворительные расходы (в сумме не более 25% от полу ченного дохода);

2) образовательные расходы на обучение детей (в сумме не бо лее 50 000 руб. за каждого ребенка);

3) расходы за обучение самого налогоплательщика;

4) медицинские расходы — за услуги по лечению налогопла тельщика и членов его семьи, а также стоимость приобретенных медикаментов;

5) пенсионные взносы, уплаченные налогоплательщиком в не государственные пенсионные фонды.

Социальные налоговые вычеты 3) — 5) в совокупности ограничены суммой 100 000 руб. за налоговый период.

Имущественные вычеты устанавливаются к доходам от продажи жилого дома, квартиры и проч., а также в связи с новым строительством или приобретением жилого дома или квартиры (в сумме не более 1 000 000 руб.), от продажи прочего имущества (в сумме не более 125 000 руб.).

Профессиональные налоговые вычеты определяются для отдельных категорий налогоплательщиков по отношению к доходам, которые они получают от своей профессиональной деятельности в размере фактически произведенных ими расходов или расходов в пределах установленных норм. К таким налогоплательщикам относятся, например, те, кто получает авторские вознаграждения за создание, издание, исполнение или иное использование произве-

дений науки, литературы и искусства, а также вознаграждения за открытия, изобретения и промышленные образцы.

Стандартные вычеты предоставляются только по отношению к доходам, облагаемым по ставке 13%. В течение года проводится уменьшение налоговой базы на стандартные и имущественные вычеты, а социальные вычеты предоставляются по окончании налогового периода.

В течение года НДФЛ рассчитывают ежемесячно нарастающим итогом. Сумму налога за месяц (определяют по формуле

НДФЛ (t) = НДФЛ (1t)0- [НДФЛ (1, t - 1)],

где НДФЛ (t) — сумма налога, подлежащая уплате за месяц /; НДФЛ (1,t) [НДФЛ (1,t— 1)] — сумма налога, начисленная за период с начала года по месяцt(t — 1).

Пример 8.4. Работнику с окладом 12 000 руб. в месяц, имеющему двоих детей, в январе была начислена премия в размере 4000 руб., в феврале — материальная помощь в сумме 6000 руб. В январе НДФЛ был начислен в сумме 1872 руб. [(12 000 руб. + 4000 руб. - 400 руб. -— 600 руб. х 2 мес.) х 0,13]. За период январь — февраль доход составил 30 000 руб. (12 000 руб. х 2 + 4000 руб. + 2000 руб.).

Таким образом, личные стандартные вычеты работнику в размере 400 руб. предоставляться в феврале не будут.

За период январь — февраль подлежит удержанию налог на доходы физических лиц в сумме 3536 руб. [(30 000 руб. - 400 руб. - 600 руб. х х 2 мес. х 2 мес.) х 0,13], а за февраль — 1664 руб. (3536 руб. — 1872 руб.).

Основным видом удержаний по исполнительным листам являются алименты, порядок выплат которых установлен Семейным кодексом РФ и постановлением Правительства РФ от 18 июля 1996 г. № 841.

Удержания по инициативе работодателя и работника отражаются в корреспонденции со счетами 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Выдача заработной платы, премий, пособий и других выплат осуществляется в соответствии с действующим законодательством, но не реже, чем каждые полмесяца, в сроки, установленные коллективным договором. Выданные суммы отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». В соответствии с коллективным или трудовым договором заработная плата может выплачиваться в неденежной форме (готовой продукцией, товарами и др.) по письменному заявлению работника. Доля заработной

платы в неденежной форме не может превышать 20% общей суммы заработной платы.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателей) суммы депонируются и перечисляются со счета 70 на счет 76, субсчет 4 «Расчеты по депонированным суммам». Не полученные в течение трех лет депонированные суммы относятся на финансовые результаты.

Типовые проводки по учету выплат и удержаний из оплаты труда приведены в табл. 8.2.

Таблица 8.2. **Корреспонденция счетов по учету выплат и удержаний из оплаты труда**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Удержан НДФЛ с заработной платы, других выплат и доходов	70	68
2. Удержано по исполнительным листам {алименты и проч.)	70	76
3. Удержано с виновников за допущенный брак	70	28
4. Удержаны профсоюзные взносы	70	76
5. Удержаны из заработной платы подотчетного лица ранее выданные и не возвращенные в срок суммы аванса	70	71
6. Удержаны из заработной платы ошибочно начисленные суммы	70	20, 23, 25 и т.п.
7. Выплачена из кассы заработная плата	70	50
8. Перечислена заработная плата на счет в банке	70	51
9. Депонированы заработная плата и другие выплаты	70	76-4
10. Выплачена заработная плата готовой продукцией, товарами, основными средствами и прочими активами	70	90,91
11. Удержаны из заработной платы работника проценты и платежи по погашению выданного займа; сумма материального ущерба, причиненного работником в результате недостач и хищений, потерь от брака и др.	70	73
12. Отнесена на финансовые результаты невостребованная депонентская задолженность	76-4	91

Пример 8.5. Исходные данные приведены в примере 8.3. Из выплат, начисленных работнику, произведены следующие удержания:

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

НДФЛ и возмещение материального ущерба за допущенный брак — 500 руб. В дни выдачи заработной платы из кассы работник находился в командировке в другом городе. По возвращении из командировки работнику были произведены выплаты из кассы.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Удержан НДФЛ	70	68	2457
2 Удержана сумма за материальный ущерб (брак)	70	28	500
3. Депонированы неполученные выплаты	70	76	17 443
4. Выданы депонированные суммы	76	50	17 433

Контрольные вопросы и задания

1. Перечислите обязательные удержания из заработной платы работника.
2. Какие удержания из заработной платы работника возможны по ини циативе работодателя?
3. Какие существуют ставки НДФЛ?
4. Назовите доходы, получаемые в виде материальной выгоды.
5. Какие доходы не подлежат налогообложению?
6. Какие вычеты относятся к стандартным?
7. Перечислите социальные вычеты.

8.4. **Учет прочих расчетов с персоналом**

Все расчеты с персоналом, за исключением расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами, отражаются, как правило, на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К таким расчетам относятся расчеты по займам, выданным работникам, возмещению ущерба и др.

Организации могут предоставлять работникам займы на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков, обзаведение домашним хозяйством и др. Выдача займа отражается по дебету счета 73, субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам», а поступление платежей от работника-заемщика путем внесения денежных средств или удержаний из его заработной платы — по кредиту этого счета.

Порядок удержаний за причиненный организации материальный ущерб зависит от того, как оформлены отношения между работником и организацией. Если работник выполняет работу на

основании договора гражданско-правового характера, то ущерб возмещается в соответствии с нормами гражданского законодательства (глава 59 ГК РФ). Гражданское законодательство предусматривает полное возмещение причиненного ущерба, а также недополученного дохода (упущенной выгоды).

Если с работником заключен трудовой договор, то ущерб возмещается в соответствии с трудовым законодательством (глава 39 ТК РФ). Трудовое законодательство определяет случаи полной и ограниченной материальной ответственности только в размере прямого действительного ущерба. Неполученные доходы (упущенная выгода) взысканию с работника не подлежат. При ограниченной материальной ответственности ущерб возмещается в размере не более среднего месячного заработка работника.

Случаи полной материальной ответственности наступают:

- при наличии письменного договора, заключенного между работником (группой работников), о полной материальной ответственности за необеспечение сохранности имущества и других ценностей, переданных ему (им) для хранения и других целей;
- если ущерб причинен преступными действиями работника, установленными приговором суда;
- если имущество и другие ценности были получены работником под отчет по разовой доверенности;
- в других случаях, предусмотренных законодательством.

При расчетах по возмещению материального ущерба используется субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» счета 73. Сумма ущерба, подлежащая возмещению, отражается по дебету счета 73, субсчет 2, а сумма удержаний из заработной платы или сумма внесенных платежей — по кредиту этого счета.

Типовые проводки по учету прочих операций с персоналом приведены в табл. 8.3.

Таблица 8.3. **Корреспонденция счетов по учету прочих операций с персоналом**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Предоставлен заем работнику	73-1	50,51
2. Начислены проценты по займу	73-1	91
3. Поступили платежи от работника-заемщика	50, 51	73-1
4. Удержаны из заработной платы работника проценты и платежи по погашению займа	70	73-1

Окончание табл. 8.3

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
5. Отражена сумма материального ущерба, причиненного работником в результате недостач и хищений, потерь от брака и др.	73-2	28. 94, 98
6. Отражена сумма возмещения потерь от простоев работником-виновником	73-2	20, 23, 25
6. Внесены денежные средства в возмещение материального ущерба	50, 51	73-2
7. Удержаны суммы по возмещению материального ущерба из заработной платы работника	70	73-2
8. Отнесены суммы материального ущерба, по которым суд отказал во взыскании, на финансовые результаты	91	73-2
9. Выданы работнику денежные документы	73	50
10. Отражена сумма задолженности работника за проданные ему ценности (выполненные работы, оказанные услуги)	73	90, 91

Контрольные вопросы и задания

1. От чего зависит порядок удержаний за причиненный организации материальный ущерб?
2. Перечислите случаи наступления полной материальной ответствен ности.
3. Каким образом отражаются в бухгалтерском учете расчеты по возме щению материального ущерба?

8.5. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

В соответствии с действующим законодательством организации должны уплачивать за работников:

1) *ЕСН,* зачисляемый в федеральный бюджет (ФБ) и в государ ственные социальные внебюджетные фонды (Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхо вания);

2) *страховые взносы на обязательное пенсионное страхование,* за числяемые в Пенсионный фонд РФ;

3) *страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний,* зачисляемые в ФСС.

Часть ЕСН, поступающая в федеральный бюджет, направляется на финансирование базовой части трудовой пенсии, а для финансирования страховой и накопительной частей трудовой пенсии организации уплачивают страховые взносы в ПФР.

Сумма начисленного ЕСН определяется по формуле

$$ЕСН = (ЕСН_{фб} - ПФ) + ЕСН \qquad ЕСНф_{с} \qquad (8.9)$$

где $ЕСН_{фб}$ — часть ЕСН, зачисляемая в федеральный бюджет; ПФ — страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, зачисляемые в Пенсионный фонд РФ; $ЕСН_{фомс}$ — часть ЕСН, зачисляемая в фонды обязательного медицинского страхования (ФОМС); $ЕСН_{фсс}$ — часть ЕСН, зачисляемая в Фонд социального страхования (ФСС).

Объектом налогообложения по ЕСН являются выплаты и вознаграждения, начисляемые в пользу работников, которые принимаются в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организации. При определении налоговой базы учитываются все виды выплат и вознаграждений, начисленные работнику в денежной или натуральной форме, в виде предоставленных социальных или иных благ.

Основные виды выплат, которые не включаются в налоговую базу, приведены в табл. 8.4.

Таблица 8.4. **Выплаты, не включаемые в налоговую базу**

Виды выплат	ФБ	ФОМС	ФСС
Вознаграждение за выполнение работ по договорам подряда и договорам поручения	Да	Да	Нет
Вознаграждение за выполнение *работ* по авторским договорам	Да	Да	Нет
Вознаграждение за выполнение работ по договорам возмездного оказания услуг (аудиторских, маркетинговых, информационных, юридических, медицинских, туристических, ветеринарных)	Да	Да	Нет
Вознаграждение за выполнение работ по договорам перевозки, транспортной экспедиции, хранения, комиссии, агентским договорам, договорам на НИОКТР	Да	Да	Нет

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Окончание табл. 8.4

Виды выплат	ФБ	ФОМС	ФСС
Вознаграждения, выплачиваемые по договорам купли-продажи, мены, дарения, ренты, аренды (кроме договора аренды транспортного средства с экипажем), найма помещения, займа, кредита, факторинга, банковского счета, страхования и коммерческой концессии, публичного обещания награды, публичного конкурса, проведения лотерей	Нет	Нет	Нет
Компенсационные выплаты по возмещению расходов в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством, связанные:	Нет	Нет	Нет
— с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья	Нет	Нет	Нет
— с увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск	Нет	Нет	Нет
—- с бесплатным предоставлением работникам отдельных отраслей экономики жилья и коммунальных услуг, лечебно-профилактического питания и топлива или соответствующего денежного возмещения	Нет	Нет	Нет
— с трудоустройством работников, уволенных в связи с сокращением численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации	Нет	Нет	Нет
— с выполнением трудовых обязанностей (в том числе компенсация фактических, документально подтвержденных расходов на командировки — по найму жилья, проезду и проч.)	Нет	Нет	Нет
Государственные пособия гражданам, выплачиваемые в соответствии с законодательством	Нет	Нет	Нет
Единовременная материальная помощь, оказываемая в связи с чрезвычайными обстоятельствами, стихийными бедствиями, пожаром, хищением имущества, увечьем, а также в связи со смертью работника или его близкого родственника	Нет	Нет	Нет
Стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемой работникам в соответствии с законодательством РФ бесплатно или с частичной оплатой	Нет	Нет	Нет
Доходы по акциям и другие доходы от участия в собственности организации	Нет	Нет	Нет

Налоговым периодом является календарный год. Налог исчисляется в отдельности по каждому работнику нарастающим итогом с начала года по регрессивной шкале ставок.

Для организаций-работодателей, не занятых в сельском хозяйстве, применяются ставки, приведенные в табл. 8.5.

Таблица 8.5. **Ставки единого социального налога**

Налоговая база на каждого работника нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет (ФБ)	Фонд социального страхования (ФСС)	Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС)	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования (ТФОМС)	Итого
До 280 000 руб.	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0%
От 280 001 до 600 000 руб.	56 000 руб. + + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	8120 руб. + + 1,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3080 руб. + + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5600 руб. + + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 800 руб. + + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	11 320 руб.	5000 руб.	7200 руб.	104 800 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Сумма ЕСН, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается на сумму начисленных страховых взносов в ПФР (налоговый вычет).

Порядок начисления страховых взносов в ПФР в основном аналогичен порядку начисления ЕСН. Величина тарифов страховых взносов устанавливается на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии.

В течение года расчет ЕСН проводится нарастающим итогом. Сумма налога за месяц (определяется по формуле

$$ЕСН\ (t) = ЕСН\ (1,t)\ -\ ЕСН\ (1,\ t - 1), \qquad (8.10)$$

где ЕСН (t) — сумма налога, подлежащая уплате за месяц *t;* ЕСН (1,t) [ЕСН (1,t— 1)] — сумма налога, начисленная за период с начала года по месяц *t (t* — 1).

Пример 8.6. Работнику начислили заработную плату за год — 420 000 руб. и страховые взносы в ПФР — 39 700 руб. Годовая сумма

ЕСН составит86 800 руб. [72 800 руб. + (420 000 руб. - 280 000 руб.) х 0,1]. Организация должна перечислить в ФБ 27 360 руб. [56 000 руб. + + (420 000 руб. - 280 000 руб.) х 0,079 - 39 700 руб.]; в ФСС -9 520 руб. [8120 руб. + (420 000 руб. - 280 000 руб.) х 0,01]; в федеральный ФОМС 3920 руб. [3080 руб. + (420 000 руб. - 280 000 руб.) х х 0,006]; в территориальный ФОМС - 6300 руб. [5600 руб. + + (420 000 руб. - 280 000 руб.) х 0,005]; в ПФР - 39 700 руб.

Страховые взносы в ФСС на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний производятся по тарифу 0,2—8,5% в зависимости от класса профессионального риска отрасли или вида деятельности (в порядке, аналогичном порядку расчета части ЕСН, зачисляемой в ФСС). За счет данных средств при наступлении страхового случая работникам выплачиваются пособия по временной нетрудоспособности и страховые выплаты, а также дополнительные расходы на реабилитацию пострадавших и финансируются предупредительные меры по сокращению производственного травматизма и профессиональных заболеваний.

Часть средств ЕСН, подлежащих перечислению в ФСС, используется в организациях на выплату государственных социальных пособий (пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам, уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, при рождении ребенка, социальные пособия на погребение и прочие пособия), а также на санаторно-курортное обслуживание работников, членов их семей и мероприятия по оздоровлению детей. При недостаточности средств в организации перерасход возмещается ФСС.

Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению ведется на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» по соответствующим субсчетам. Начисление взносов отражается по кредиту счета 69, использование средств и перечисление взносов в фонды — по дебету этого счета. Часть ЕСН, зачисляемая в федеральный бюджет, может учитываться на отдельном субсчете счета 69 (69-ФБ) или на отдельном субсчете счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (68-ЕСН).

Типовые проводки по учету расчетов по социальному страхованию и обеспечению приведены в табл. 8.6.

Таблица 8.6. **Корреспонденция счетов по учету расчетов по социальному страхованию и обеспечению**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Начислены ЕСН и страховые взносы на обязатель- . ное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	20, 23, 25, 26, 29, 28, 44, 10, 08, 91,96	69 (68-ЕСН)
2. Начислены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в ПФР (налоговый вычет по ЕСН)	69-ФБ (68-ЕСН)	69-2
3. Погашена задолженность по ЕСН и другим взносам в государственные социальные внебюджетные фонды	69	51
3. Начислены пени, штрафы и санкции по ЕСН и другим взносам в государственные социальные внебюджетные фонды	99	69
4. Отражена задолженность по государственным пособиям для работников за счет средств социального страхования	69	70
5. Поступили денежные средства на расчетный счет организации от ФСС в погашение перерасхода по выплатам государственных пособий	51	69
6. Приобретены путевки в санатории, дома отдыха, детские оздоровительные лагеря	50-3	50, 51, 71
7. Выданы путевки работникам	76 (73)	50-3
8. Списана часть стоимости путевки за счет средств социального страхования	69	76 (73)
9. Внесена работником часть стоимости путевки	50	76 (73)
10. Списана часть стоимости путевки за счет собственных средств организации	91	76 (73)

Контрольные вопросы и задания

1. Перечислите платежи по социальному страхованию, которые орга низации должны уплачивать за работников.
2. Каким образом распределяется ЕСН?
3. Какие суммы являются объектом налогообложения по ЕСН?
4. Назовите тариф страховых взносов в ФСС на обязательное социаль ное страхование от несчастных случаев на производстве и профес сиональных заболеваний.
5. Как осуществляется бухгалтерский учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению?

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

3.6. Документальное оформление операций по учету труда и расходов на оплату труда

Для учета движения кадров, рабочего времени и расходов на оплату труда используются первичные документы как унифицированных форм, так и неунифицированных, разработанных организацией в зависимости от характера технологических процессов, типа производства, его отраслевых особенностей, системы нормирования труда и проч.

Основными унифицированными формами первичной документации по учету труда и его оплаты являются: приказы (распоряжения) о приеме работника на работу, переводе работника на другую работу, предоставлении отпуска работнику, прекращении действия трудового договора, поощрении работника (формы № Т-1, № Т-5, № Т-6, № Т-8, № Т-11); табели использования рабочего времени и расчета оплаты труда (формы № Т-12, № Т-13); лицевой счет (форма № Т-54); расчетно-платежная и расчетная ведомость (формы № Т-49, № Т-51); акты о приеме работ, выполненных по срочному трудовом договору, заключенному на время выполнения работ (форма № Т-73), другие документы, утвержденные постановлением Госкомстата России от 5 января
2004 г. № 1.

Для учета выработки (отработанного времени по видам работ) и показателей достижения определенных результатов организация использует следующие неунифицированные формы первичной документации и учетных регистров: детальные (индивидуальные и бригадные) наряды на выполнение отдельных работ и сводные наряды по нескольким детальным нарядам, сменные рапорты выработки, маршрутные листы на изготовление изделий, расчетные ведомости начисления премии, простойные листки, ведомости (листки) доплат и надбавок и др.

Контрольные вопросы и задания

1. Какие формы документов используются для учета труда и расходов на его оплату?
2. Назовите первичные документы и регистры по учету выработки и результатных показателей.

8.7. Инвентаризация расчетов с персоналом

При инвентаризации расчетов по оплате труда проверяется правильность и обоснованность дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности на основе документальной проверки; выявляются невыплаченные суммы, подлежащие перечислению на счет депонентов, а также суммы и причины возникновения переплат работникам.

При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (дата выдачи, целевое назначение).

На основе документальной проверки устанавливается правильность и обоснованность сумм задолженности по недостачам, хищениям и возмещению материального ущерба.

Контрольные вопросы и задания

1. Перечислите объекты, которые проверяются при инвентаризации расчетов с персоналом.
2. Какая проверка проводится при инвентаризации подотчетных сумм?

8.8. Раскрытие информации о расчетах с персоналом в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности информация о состоянии расчетов с персоналом по оплате труда представлена в бухгалтерском балансе по строке «Задолженность перед персоналом» (строка 622). Кредиторская задолженность перед персоналом по прочим операциям отражается по строке 625 «Прочие кредиторы», а дебиторская задолженность организации перед персоналом — в активе баланса по строкам 230-241 «Дебиторская задолженность» в зависимости от срока ее погашения.

Расшифровка сумм дебиторской и кредиторской задолженности по расчетам с персоналом приводится в форме № 5, раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность».

Общая сумма затрат на заработную плату как элемент себестоимости представлена в форме № 5, раздел «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)».

В пояснительной записке при оценке финансового состояния и платежеспособности организации необходимо привести данные о просроченной дебиторской и кредиторской задолженности.

Контрольные вопросы и задания

1. Где в бухгалтерском балансе представляется информация о состоянии расчетов с персоналом организации по оплате труда?
2. Назовите строки, по которым следует показывать кредиторскую и дебиторскую задолженность организации в отношении персонала.
3. Где отражается расшифровка сумм дебиторской и кредиторской задолженности по расчетам с персоналом?
4. Какие данные, касающиеся расчетов с персоналом, необходимо приводить в пояснительной записке?

Итоговые задания

1. Дайте определения следующих понятий: «трудовой договор», «гражданско-правовой договор», «заработная плата (оплата труда)», «тарифная система оплаты труда», «бестарифная система оплаты труда», «формы оплаты труда», «основная заработная плата», «дополнительная заработная плата», «выплаты социального характера», «дивиденды», «обязательные удержания из заработной платы», «удержания по инициативе работодателя», «удержания по инициативе работника», «денежная форма выплаты заработной платы», «неденежная форма выплаты заработной платы», «депонированные суммы».
2. Выполните комплекс проводок по учету расчетов по оплате труда по данным раздела 4 журнала регистрации хозяйственных операций сквозной задачи.
3. Определите оценку обязательств организации перед персоналом и государственными внебюджетными фондами в бухгалтерском балансе на 31.12.200X по данным сквозной задачи.
4. Определите сумму начислений за сентябрь по следующим данным.

Работник-сдельщик основного производства за период с 1 по 23 сентября изготовил 100 изделий, сдельная расценка за единицу составляет 150 руб. Норма выработки установлена в размере 80 изделий. Согласно положению об оплате труда за продукцию, изготовленную сверх нормы, сдельные расценки повышаются в 1,2 раза. В период с 24 по 30 сентября работник болел. При расчете пособия по временной нетрудоспособности была использована следующая информация: фактический заработок за расчетный период составил

134 070 руб., количество календарных дней за фактически отработанное время — 327. Страховой стаж работника — четыре года. *Ответ:* 17 322.

5. Определите сумму к выплате за июнь, если за период январь — май доход работника составил 65 000 руб. Кроме того, имеются следующие данные.

Работнику вспомогательного цеха, имеющему одного ребенка, начислили за июнь отпускные в размере 18 000 руб., оплату за отработанное время — 6000 руб., премию за выполненную работу в сумме 1000 руб. и материальную помощь к отпуску в сумме 5000 руб. *Ответ:* 26 620 руб.

6. Выполните бухгалтерские проводки по следующим данным.

Работникам организации за вторую половину сентября начислена заработная плата на общую сумму 300 000 руб. В течение периода выплаты (5—7 октября) было получено в банке 300 000 руб. и выдано 275 000 руб. Невыданные суммы депонированы и выданы 15 октября.

7. Выполните бухгалтерские проводки по следующим данным.

При инвентаризации склада выявлена недостача материалов на сумму 12 000 руб. По решению руководителя организации сумма недостачи была взыскана с материально ответственного лица по рыночной стоимости — 16 000 руб. Работник внес в кассу 10 000 руб. и поручил удержать оставшуюся сумму из своей заработной платы.

8. Определите суммы, перечисленные организацией в соответствующие фонды, по следующим данным.

За отчетный период был начислен ЕСН в сумме 780 000 руб. (в том числе в ФБ — 600 000 руб.; в ФОМС — 93 000 руб.; в ФСС — 87 000 руб.). Страховые взносы в ПФР составили 341 000 руб.; страховые взносы в ФСС на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний — 54 000 руб. Работникам были начислены пособия по временной нетрудоспособности в сумме 16 780 руб. (в том числе за первые два дня болезни — 2400 руб.). *Ответ:* В ФБ — 259 900 руб.; в ФОМС — 93 000 руб.; в ФСС -126 620 руб.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

ГЛАВА 9

Учет расчетов по кредитам и займам

9.1. Понятие кредитов и займов, их классификация и оценка / 9.2. Учет кредитов и займов / 9.3. Учет выпущенных облигаций и выданных финансовых векселей / 9.4. Инвентаризация кредитов и займов / 9.5. Раскрытие информации о кредитах и займах в бухгалтерской отчетности

9.1. Понятие кредитов и займов, их классификация и оценка

Организации может быть предоставлено имущество в долг по договорам займа и кредита. В соответствии со ст. 807 ГК РФ *по договору займа* одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется вернуть такую же сумму денег или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Заимодавцами могут быть как юридические, так и физические лица.

Различают займы, предусматривающие получение с заемщика *процентов,* и *беспроцентные* займы. Размеры и порядок выплаты процентов, а также срок и порядок возврата предмета займа устанавливаются в договоре займа. При отсутствии в договоре условия об уплате процентов предполагается, что денежный заем является процентным, а заем другими вещами — беспроцентный.

Если размер и порядок уплаты процентов в договоре процентного займа не установлен, то проценты уплачиваются ежемесячно в размере ставки банковского процента (ставки рефинансирования) на день уплаты.

По кредитному договору (ст. 819 ГК РФ) банк или иная кредитная организация обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее.

Кредитная деятельность может осуществляться только в случае получения специального разрешения (лицензии), а предоставление денежного займа не является лицензируемой деятельностью. Источником предоставления займа у организации, не имеющей лицензии на кредитную деятельность, могут быть только собственные денежные средства, а у кредитных организаций (банков) — как собственные, так и привлеченные средства. '

Договор займа (кредита) может быть *целевым,* т.е. заключаться с условием использования полученных средств на определенные цели.

В зависимости от сроков, на которые предоставляются кредиты или займы, различают долгосрочные (на срок более 12 месяцев) и краткосрочные (на срок не более 12 месяцев) кредиты и займы.

Долгосрочная задолженность может учитываться одним из двух способов, который утверждается в учетной политике организации:

1) учитывать заемные средства, срок погашения которых по до говору займа (кредита) превышает 12 месяцев, в составе долгосроч ной задолженности до истечения срока договора;

2) переводить долгосрочную задолженность в краткосрочную в момент, когда по условиям договора займа (кредита) до возврата основной суммы долга остается 365 дней.

Задолженность по кредитам и займам может быть *срочной* (срок погашения не наступил) и *просроченной* (срок погашения истек).

В бухгалтерском учете и отчетности кредиторская задолженность по полученным займам и кредитам показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов.

Синтетический учет расчетов по полученным кредитам и займам осуществляется на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Аналитический учет на счете 66 и 67ведется по видам кредитов и шймов, заимодавцам (кредитным организациям), срокам погашения и отдельным кредитам и займам.

Контрольные вопросы и *задания*

1. Назовите различия между кредитами и займами.
2. Какой из способов учета долгосрочных кредитов наиболее достовер но отражает обязательства организации?

9.2. **Учет кредитов и займов**

Порядок отражения в бухгалтерском учете получения и погашения заемных средств, а также затрат по их обслуживанию зависит от целевого назначения кредита (займа) и срока выплаты как процентов, так и основной суммы по договору. Суммы полученных кредитов и займов отражаются по кредиту, а погашенных по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции со счетами 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.

Затраты, связанные с получением и использованием (обслуживанием) кредитов и займов, включают:

1) проценты, причитающиеся к уплате организацией-заемщиком по полученным кредитам (займам);

2) процент, дисконт по причитающимся к оплате векселям и облигациям;

3) курсовые разницы, относящиеся на причитающиеся к уплате проценты по кредитам (займам), полученным и выраженным в иностранной валюте, образующиеся начиная с момента начисления процентов по условиям договора до их фактического погашения (перечисления);

4) дополнительные затраты, произведенные в связи с получением кредитов (займов), выпуском и размещением заемных обязательств (оказание юридических и консультационных услуг; оплата определенных налогов и сборов и др.).

Проценты, начисленные организацией за предоставленные ей заемные средства для целей текущей деятельности, а также другие затраты, связанные с получением и использованием кредитов (займов), включаются в состав прочих расходов и относятся в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Проценты и другие расходы по обслуживанию кредитов (займов), полученных для предварительной оплаты МПЗ, других материальных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг или выдачи авансов и задатков в счет их уплаты, относятся на увеличение дебиторской задолженности в дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». После получения МПЗ и других материальных ценностей, выполнения работ, оказания услуг проценты и другие расходы по обслуживанию заемных средств относятся в дебет счета 91.

Проценты и другие расходы по обслуживанию кредитов (займов), полученных для приобретения инвестиционных активов, включаются в первоначальную стоимость этих объектов, если начислены до их принятия к учету (до ввода в эксплуатацию). Предварительно эти проценты и расходы отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». После ввода в эксплуатацию или принятия к учету инвестиционных активов проценты и другие расходы по обслуживанию займов (кредитов) относятся на финансовые результаты (в дебет счета 91).

Обратите внимание на то, что проценты могут капитализироваться (включаться в стоимость имущества) или признаваться расходами отчетного периода.

Дополнительные затраты, произведенные в связи с получением кредитов (займов), выпуском и размещением заемных обязательств, списываются на расходы в том отчетном периоде, в котором были осуществлены. Они могут предварительно учитываться как дебиторская задолженность с последующим отнесением в состав прочих расходов в течение срока погашения заемных обязательств.

В том случае, когда заемщик не возвращает в срок сумму займа, независимо от процентов, установленных в договоре, начисляются штрафные санкции — проценты на сумму займа в размере, предусмотренном действующим законодательством. Они включаются в состав прочих расходов у заемщика (дебет счета 91).

В качестве обеспечения возврата кредита (займа) может быть оформлен залог материальных ценностей. На сумму переданных и залог материальных ценностей заемщик делает запись на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Другим способом обеспечения является страхование ответственности за невозврат кредита (займа); при этом расходы по страхованию организации-заемщика включаются в прочие расходы.

Если в качестве обеспечения кредита (займа) оформляется поручительство третьего лица, то на сумму полученных гарантий делается запись на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные».

Типовые проводки по учету кредитов и займов приведены в табл. 9.1.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Таблица 9.1. **Корреспонденция счетов по учету кредитов и займов**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
. Поступили заемные денежные средства в касу, на расчетный, валютный и специальный счета	50, 51, 52, 55	66,67
организации		
1. Начислены проценты по заемным средствам, юлученным для приобретения и (или) строительства инвестиционных активов, до принятия учету	08	66, 67, субсчет Проценты к уплате»
). Начислены проценты по заемным средствам, юлученным для приобретения и (или) строительства инвестиционных активов, после принятия учету	91	66, 67, субсчет Проценты к уплате»
4. Начислены проценты по заемным средствам, олученным: — для текущей деятельности	91	66, 67, субсчет «Проценты к уплате»
для выдачи аванса поставщикам, подрядчикам: до получения МПЗ, других материальных ценностей, выполнения работ, оказания услуг после получения МПЗ, других материальных ценностей, выполнения работ, оказания услуг	60 91 66, 67 (91)	66, 67, субсчет «Проценты к уплате» 66, 67 субсчет «Проценты к уплате» 91 (66, 67)
5. Отражены курсовые разницы по заемным :редствам и причитающимся к уплате процентам		
6. Списаны дополнительные затраты по обслужи ванию кредита (займа) в соответствии с учетной политикой организации:	91 76	76, 68 и др. 51
— признание расходами отчетного периода	76	
— учет предварительно в составе дебиторской задолженности	66, 67	51,52
в дальнейшем	66, 67, субсче	51, 52
7. Возвращена основная сумма кредита (займа)	«Проценты к уплате»	
8. Уплачены проценты по кредиту (займу)	91	76
9. Начислены штрафные санкции за нарушение условий договора кредита (займа)		

Окончание табл. 9.1

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
10. Учтен заем, предоставленный вещью: — получены товарно-материальные ценности (ТМЦ) по договору займа — приобретены ТМЦ для возврата займа — отражен НДС по приобретенным ТМЦ — переданы ТМЦ в погашение займа — начислен НДС (в случаях, предусмотренных законодательством) — списана фактическая себестоимость ТМЦ — выявлен финансовый результат — списан НДС по приобретенным и полученным ТМЦ (в случаях, предусмотренных законодательством)	10, 07, 19 10, 07 19 66, 67 76 76 91 (66, 67) 68	66,67 60 60 76 68 10, 07 66, 67 (91) 19
11. Получены целевые кредиты на погашение задолженности: — перед поставщиками и подрядчиками — перед бюджетом — по долгосрочным кредитам	60 68 67	66,67 66, 67 66
12. Пролонгирован краткосрочный кредит в долгосрочный	66	67
13. Получен краткосрочный кредит под выставленный аккредитив	55	66
14. Переведена долгосрочная задолженность в краткосрочную	67	66

Пример 9.1. ЗАО «Прима» получило 1 марта 2007 г. заем наличными от физического лица в сумме 100 000 руб. сроком на один месяц под 24% годовых для текущей деятельности; 1 июня 2007 г. был получен кредит банка в сумме 3 000 000 руб. сроком на два года под 12% годовых для финансирования строительства производственного здания. При оформлении кредита были оплачены юридические услуги в сумме 10 000 руб. Здание было введено в эксплуатацию через полгода. Проценты по займу и кредиту выплачиваются ежемесячно. Заем и кредит погашены в установленные сроки.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Дата	Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
Учет займа				
01.03.2007	Получен заем	50	66	100 000
30.03.2007	Начислены проценты по займу	91	66-П	2000
01.04.2007	Выплачены проценты и погашен заем	66, 66-П	51	102 000
Учет кредита				
01.06.2007	Отражены юридические услуги для оформления кредита	91 76	76 51	10 000 10 000
01.06.2007	Получен кредит	51	67	3 000 000
30.06.2007—30.11.2007	Начислены и выплачены проценты по кредиту (6 раз по 30 000 руб.)	08 67-П	67-П51	180 000 180 000
30.12.2007—30.06.2009	Начислены и выплачены проценты после ввода производственного здания в эксплуатацию (18 раз по 30 000 руб.)	91 67-П	67 —П 51	540 000 540 000
01.07.2009	Возвращен кредит	67	51	3 000 000

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите состав затрат, связанных с получением и обслуживанием кредитов и займов.
2. Что выступает обеспечением займа (кредита)?
3. Какие записи осуществляются в бухгалтерском учете при оформлении поручительства?
4. Что такое капитализация процентов?

9.3. Учет выпущенных облигаций и выданных финансовых векселей

Договор займа может быть заключен путем выпуска и продажи облигаций. Расходы, связанные с выпуском и распространением облигаций, учитываются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита соответствующих расчетных, денежных или материальных счетов.

По размещенным облигациям организация-эмитент отражает номинальную стоимость выпущенных и проданных облигаций как кредиторскую задолженность на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Эмиссионный доход, полученный при реализации облигаций, отражается по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», а затем равномерно в течение срока обращения облигаций относится на кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Эмиссионный доход возникает в случае продажи облигаций при размещении по цене выше номинальной стоимости.

Если облигации размещались по цене ниже номинальной стоимости, то разница равномерно доначисляется в дебет счета 91.

Проценты к уплате, причитающиеся по облигациям, учитываются в составе прочих расходов. В целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающегося к уплате дохода по проданным облигациям организация может предварительно учитывать их в составе расходов будущих периодов с последующим равномерным списанием на прочие расходы отчетного периода, к которому они относятся.

В соответствии со ст. 815 ГК РФ обязательства по полученным взаймы денежным средствам могут быть оформлены векселем (финансовым векселем). В этом случае задолженность перед заимодавцем не списывается со счетов 66 или 67, а отражается обособленно в аналитическом учете.

При выпуске финансовых векселей векселедатель может разместить вексель с дисконтом или предусмотреть выплаты процентов сверх номинальной стоимости. Если вексель выдается со сроком платежа «во столько-то времени от составления» или «на определенный день», то проценты по нему не начисляются. Если вексель выдается со сроком платежа «по предъявлении» или «во столько-то времени от предъявления», по нему могут начисляться проценты. Проценты начисляются, как правило, со дня составления векселя.

В целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающихся процентов или дисконта по векселю организация может предварительно их учитывать в составе расходов будущих периодов с последующим равномерным списанием на прочие расходы.

Кредитная организация может предоставить кредит векселедержателю под вексель. Такая операция называется учетом (дисконтом) векселя. Вексель передается по индоссаменту.

Индоссамент — передаточная надпись на векселе, посредством которой вексель передается от одного держателя к другому. Вексе-

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

ледатель и все лица, делающие передаточные надписи, несут солидарную ответственность за платеж по векселю.

Операция учета (дисконта) векселя отражается по кредиту счетов 66 или 67. При этом векселедержатель получает номинальную стоимость векселя за вычетом учетного процента (дисконта), составляющего доход банка.

Закрывается операция учета (дисконта) векселей по дебету счетов 66 или 67 и кредиту счетов учета дебиторской задолженности (по товарному векселю) или кредиту счетов финансовых вложений (по финансовому векселю). Если плательщик по векселю не выполнил обязательства по векселю в установленный срок, то векселедержатель обязан вернуть банку полученные ранее денежные средства.

Типовые проводки по учету выпущенных облигаций и векселей приведены в табл. 9.2.

Таблица 9.2. **Корреспонденция счетов по учету выпущенных облигаций и векселей**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Выпуск и погашение облигаций:		
— отражены расходы по выпущенным облигациям	91	51, 76, 71 и др.
— получен заем под выпущенные облигации	51	66,67
— отражена разница между номинальной стоимостью и ценой продажи (эмиссионный доход), если облигации проданы по цене выше номинала	51	98
— списан равными долями эмиссионный доход на финансовые результаты	98	91
— отражена разница между ценой размещения и ценой продажи облигаций (цена продажи ниже номинальной стоимости)	97	66, 67
— в дальнейшем	91	97
— начислены проценты по облигациям	91	66, 67, субсчет «Проценты к уплате»
— отнесены проценты по облигациям в расходы будущих периодов	97	66, 67, субсчет •Проценты к уплате»
— в дальнейшем	91	97

Окончание табл. 9.2

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
— уплачены проценты по облигациям	66, 67, субсчет «Проценты к уплате»	51
— погашена облигация (по номинальной стоимости)	66, 67	51
2. Заем, оформленный векселем:		
— получен заем	51	66,67
— выдан вексель на сумму займа	66,67	66, 67, субсчет •Вексель выданный»
— отражена разница между номиналом и суммой займа (дисконт)	91	66, 67, субсчет «Вексель выданный»
— отнесена сумма дисконта в расходы будущих периодов	97	66, 67, субсчет «Вексель выданный»
— в дальнейшем	91	97
— начислены проценты, не включенные в сумму задолженности по векселю (в номинальную стоимость векселя)	91	,66, 67, субсчет «Проценты к уплате»
— отнесена сумма процентов по векселю в расходы будущих периодов	97	66, 67, субсчет «Проценты к уплате»
— в дальнейшем	91	97
— уплачены проценты	66, 67, субсчет «Проценты к уплате»	51
— оплачен предъявленный вексель (на номинальную стоимость)	66, 67, субсчет «Вексель выданный»	51
3. Учтен вексель банком:		
— поступила денежная сумма от банка (разница между номинальной стоимостью векселя и учетным процентом)	51	66,67
— отражена сумма учетного процента, уплаченного банку	91	66, 67
— получено извещение банка об оплате векселя	66, 67	62, 58
— возвращены денежные средства банку из-за невыполнения плательщиком по векселю его обязательств	66, 67	51

ЩЁ

Пример 9.2. Организация выпустила облигации в количестве 1000 ед. номинальной стоимостью 10 000 руб. за единицу со сроком обращения два года и ежегодной выплатой в размере 20% годовых. Расходы на выпуск составили 15 000 руб. (юридические услуги) и государственная пошлина — 0,2% суммы эмиссии. Облигации были проданы по цене 9500 руб. за единицу. Через два года облигации были погашены.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Отражены расходы на юридические услуги для выпуска облигаций	91	76	15 000
2. Начислена государственная пошлина	91	68	20 000
3. Получен заем под выпущенные облигации	51	67	9 500 000
4. Отражена разница между номиналом и суммой займа (дисконт)	91	67	500 000
5. Начислены и выплачены проценты по облигациям (ежегодно)	91 67-П	67-П 51	2 000 000 2 000 000
6. Погашены облигации	67	51	10 000 000

Контрольные вопросы и задания

1. В каком случае возникает эмиссионный доход?
2. Кратко опишите порядок учета процентов к уплате и дохода по облигациям.
3. В каких случаях совершается индоссамент?
4. На каких счетах отражается операция учета (дисконта) векселя?

9.4. **Инвентаризация кредитов и займов**

При инвентаризации кредитов и займов проверяется обоснованность сумм, числящихся на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Инвентаризационная комиссия путем документальной проверки должна:

• установить соответствие операций по счетам условиям кредитных договоров и договоров займа, а также дополнительных соглашений к ним;

• провести сверку записей движения заемных денежных средств по счетам с банковскими выписками;

• проверить правильность отражения задолженности по валютным кредитам, а также расчета курсовых разниц;

• проверить правильность расчета и списания затрат по обслуживанию кредитов и займов;

• проверить соответствие использования-целевых кредитов условиям договоров.

При инвентаризации данные об остатках на счетах (кредиторской задолженности по кредитам и займам) подтверждаются путем сверки с данными организаций кредиторов и заимодавцев. Результаты инвентаризации регулируются и отражаются в учете в общем порядке, принятом для инвентаризации обязательств.

Контрольные вопросы и задания

1. Что проверяют при инвентаризации кредитов и займов?
2. Перечислите задачи инвентаризационной комиссии при документальной проверке данных по кредитам и займам.
3. Как подтверждаются данные об остатках на счетах в отношении кредитов и займов?

9.5. **Раскрытие информации о кредитах и займах в бухгалтерской отчетности**

Состав обязательной информации, раскрываемой в учетной политике организации в отношении кредитови займов, приведен в п. 32 ПБУ15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию». Перечень информации, которая должна отражаться в бухгалтерской отчетности, определен в п. 33 ПБУ 15/01.

Контрольные вопросы и задания

1. Самостоятельно изучив ПБУ 15/01, перечислите показатели по кредитам и займам, которые должны быть отражены в учетной политике организации.
2. Какие данные согласно ПБУ 15/01 должны быть приведены в бухгалтерской отчетности организации?

10-7846 Бочкарева

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Итоговые задания

1. Дайте определение следующих понятий: «договор кредита», «дого вор займа», «процентный и беспроцентный заем», «срочная и про сроченная задолженность по кредитам и займам», «затраты, связан ные с получением и использованием (обслуживанием) кредитов и займов», «инвестиционные активы», «обеспечение возврата займа (кредита)», «эмиссионный доход», «финансовый вексель», «вексель с дисконтом», «процентный вексель», «учет векселя».
2. Выполните проводки по учету кредитов и займов в сквозной задаче.
3. Определите оценку обязательств по кредитам и займам в балансе на 31.12.200X по данным сквозной задачи.
4. Определите фактическую себестоимость материалов по следующим данным.

   Организация 15.01.200X взяла кредит в банке в сумме 118 000 руб. сроком на два месяца с уплатой процентов по ставке 30% годовых. Кредит использовался для предварительной оплаты материалов. Оплата произведена 16.01.200X, а материалы поступили от поставщика 31.01.200X на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС 18 000 руб.). Кредит вместе с процентами был возвращен 15.03.200X. *Ответ:* 101 455 руб.
5. Отразите в бухгалтерском учете следующие хозяйственные опе рации.

   Организация получила заем в сумме 100 000 руб. сроком на полгода. В обеспечение займа был выдан вексель номинальной стоимостью 112 000 руб. Через полгода вексель был предъявлен и оплачен.

ГЛАВА 10

Учет расходов организации

10.1. Понятие и классификация расходов организации /10.2. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции /10.3. Синтетический и аналитический учет затрат на производство /10.4. Оценка и учет запасов незавершенного производства /10.5. Учет брака /10.6. Учет затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах / 10.7. Первичная документация по учету расходов по обычным видам деятельности /10.8. Раскрытие информации о расходах по обычным видам деятельности в бухгалтерской отчетности

10.1. **Понятие и классификация расходов организации**

Расходы организации в широком смысле — это затраты ресурсов, которые организация осуществляет в процессе своей хозяйственной деятельности как для текущих, так и для долгосрочных целей.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» *расходами организации* может быть признано уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» не относится к расходам выбытие активов в следующих ситуациях:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов, т.е. капитальных вложений;
- в качестве вкладов в уставный (складочный) капитал других организаций и в случае приобретения ценных бумаг не с целью пе репродажи, т.е. финансовых вложений;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным до говорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты МПЗ и иных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг;

• в виде авансов, задатка в счет оплаты МПЗ и других ценно стей, работ, услуг;

• в погашение кредита, займа, полученных организацией.

В зависимости от характера расходов, условий осуществления и направлений хозяйственной деятельности организации различают:

1) расходы по обычным видам деятельности;

2) прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ и оказанием услуг. В организациях, предметом деятельности которых является предоставление активов по договору аренды, участие в уставном капитале, предоставление за плату прав на интеллектуальную собственность, расходами считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью. При этом предмет деятельности определяется либо в учредительных документах, либо согласно правилам существенности (5% и более от стоимости всех продаж данной организации).

Прочими расходами являются затраты по осуществлению хозяйственных операций, не являющихся предметом деятельности организации и непосредственно не связанных с процессом производства и обращения (см. главу 12).

К расходам по обычным видам деятельности относятся:

• расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, то варов и иных МПЗ. Порядок их отражения в учете рассмотрен в главе 5;

• расходы, возникающие непосредственно в процессе перера ботки МПЗ для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также продажи товаров. Порядок их отражения в учете рассматривается в п. 10.2.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств и нематериальных активов, осуществляемое в виде амортизационных отчислений.

Классификация расходов по обычным видам деятельности

Классифицировать расходы по обычным видам деятельности можно по разным основаниям.

По экономическому содержанию расходы подразделяют на экономические элементы и статьи калькуляции.

Группировка расходов по экономическим элементам показывает однородные группы расходов.

ПБУ 10/99 «Расходы организации» установлен единый для всех коммерческих организаций независимо от организационно-правовых форм состав *экономических элементов* расходов по обычным видам деятельности:

1. Материальные затраты
2. Затраты на оплату труда
3. Отчисления на социальные нужды
4. Амортизация
5. Прочие затраты

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции расходы группируются и учитываются *по статьям затрат (калькуляции).* Перечень статей затрат организация устанавливает самостоятельно.

Типовую группировку затрат по статьям калькуляции для промышленных предприятий можно представить в следующем виде:

1. Сырье и материалы
2. Возвратные отходы (вычитаются)
3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производствен ного характера сторонних предприятий и организаций
4. Топливо и энергия на технологические цели
5. Заработная плата производственных рабочих
6. Отчисления на социальные нужды
7. Расходы на подготовку и освоение производства
8. Общепроизводственные расходы
9. Общехозяйственные расходы
10. Потери от брака
11. Прочие производственные расходы
12. Коммерческие расходы (расходы на продажу)

Первые 11 статей составляют производственную себестоимость, итог всех 12 статей — полную себестоимость продукции, работ и услуг.

По отношению к технологическому процессу выделяют расходы основные и накладные. Основные расходы непосредственно связаны с технологическим процессом, это расходы, без которых технологический процесс невозможен, например, расход основных материалов, заработная плата производственных рабочих, амортизация производственного оборудования. Накладными считают расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

В зависимости от способа включения в себестоимость продукции все расходы делятся на прямые и косвенные. Прямые расходы непосредственно связаны с изготовлением определенного вида изделий, поэтому на основании первичных документов они могут быть прямо включены в себестоимость этой производимой продукции, например основные материалы. Косвенные расходы связаны с изготовлением нескольких вводов продукции, обычно они учитываются по местам их возникновения и распределяются между видами продукции пропорционально какой-либо базе, например затраты на отопление, освещение, ремонт оборудования.

По отношению к объему производства готовой продукции затраты организаций подразделяются на переменные (условно-переменные) и постоянные (условно-постоянные). К переменным затратам относятся такие, величина которых прямо пропорциональна объему производства, например расход основных материалов. Постоянные затраты, как правило, не зависят от объема производства, например расходы на управление организацией.

Признание расходов

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

1) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов;

2) сумма расхода может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, т.е. либо организация передала актив, либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Амортизацию признают в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они возникли независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы оплаты. Если организацией принят порядок признания выручки по поступлении денежных средств и иной

формы оплаты, то и расходы признаются после погашения задолженности.

•Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в денежной сумме, равной *величине оплаты* (стоимости выбывшего актива) в денежной и иной форме или *величине кредиторской задолженности.* Величина оплаты и кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (надбавок).

Если оплата производилась на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, то расходы принимаются к учету в полной сумме кредиторской задолженности.

Расходы по обычным видам деятельности отражаются:

- на счетах учета затрат и формируют себестоимость продукции, работ и услуг;
- на счетах учета МПЗ — в корреспонденции со счетами расчетов.

Прочие расходы зачисляются на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Контрольные вопросы и *задания*

1. Приведите примеры расходов по обычным видам деятельности.
2. Относятся ли к расходам по обычным видам деятельности оплата услуг банка за совершение операций по счету; штраф покупателю за нарушение срока поставки продукции; начисленные проценты по банковскому кредиту, полученному на покупку сырья; перечисление аванса поставщику?
3. Возможна ли ситуация, когда все расходы организации являются прямыми?
4. Можно ли утверждать, что косвенные расходы в значительной степени совпадают с накладными?
5. Амортизация производственного оборудования относится к переменным (условно-переменным) или постоянным (условно-постоянным) расходам?

10.2. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Под затратами на производство понимают израсходованные ресурсы на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг) и ее продажу.

Целью учета затрат на производство является обеспечение информацией для управления производственной деятельностью организации, в том числе для определения себестоимости продукции и выявления финансовых результатов по обычным видам деятельности.

Стоимостная оценка использованных в процессе производства ресурсов (природных, материальных, живого труда и др.) представляет собой себестоимость продукции (работ, услуг). Таким образом, себестоимость продукции (работ, услуг) — это выраженные в денежной форме затраты (расходы) на ее производство и продажу. Структура себестоимости приведена на рис. 10.1.

<table>
<tr><td colspan="4">Полная себестоимость</td></tr>
<tr><td colspan="3">Производственная себестоимость</td><td>Коммерческие расходы (расходы на продажу)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Цеховая себестоимость</td><td>Общехозяйственные расходы</td><td rowspan="2"></td></tr>
<tr><td>Прямые расходы</td><td>Общепроизводственные расходы</td><td></td></tr>
</table>

Рис. 10.1. Виды себестоимости продукции в зависимости от состава затрат

Калькуляцией называется исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции или работ (услуг) и товарной продукции в целом, а также промежуточных продуктов (полуфабрикатов) подразделений. Различают нормативные, плановые (сметные) и фактические калькуляции. Калькулирование себестоимости продукции осуществляют разными методами.

Под *методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции* понимают совокупность разработанных приемов организации документирования и учета затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и контроль за процессом ее формирования.

Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от отраслевых особенностей, типа производства, его сложно-

сти, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры выпускаемой продукции и т.п., а также от потребностей руководства и менеджеров в производственной информации.

Методы учета затрат и калькулирования себестоимости можно классифицировать по разным признакам.

В зависимости от группировки затрат в целях обобщения расходов и калькулирования себестоимости различают позаказный, попередельный и попроцессный методы.

При *позаказном методе* учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Под *заказом* понимают сложное изделие (его агрегаты, узлы) в единичном производстве, небольшие партии одинаковых изделий в мелкосерийном производстве, а также отдельные виды работ (ремонтные, строительно-монтажные и др.). Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет (карту) с указанием кода заказа, который проставляется во всех первичных документах. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведут путем группировки первичных документов по учету выработки (начислению заработной платы), расходу материалов и проч. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами способом, принятым в данной отрасли (в данной организации).

До окончания заказа все затраты, связанные с его выполнением, включают в незавершенное производство. После выполнения заказа на основе фактических затрат составляют отчетную калькуляцию.

Попередельный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции используется в материалоемких отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов) (рис. 10.2)[1]. В этом случае затраты учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

Применяют *бесполуфабрикатный* и *полуфабрикатный* варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

[1] В нефтеперерабатывающей, металлургической, целлюлозно-бумажной, текстильной, деревообрабатывающей промышленности.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

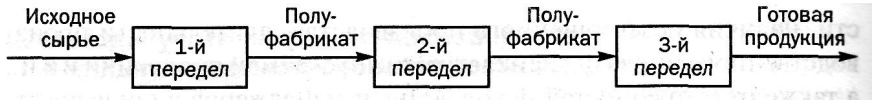

Рис. 10.2. Фазы (переделы) обработки сырья и материалов

При первом варианте учитывают затраты по каждому переделу, но себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, учет движения полуфабрикатов ведут в натуральных показателях. При втором варианте калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, и их движение из цеха в цех (от одного передела к другому) оформляют бухгалтерскими записями.

Попроцессный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяется в отраслях с массовым производством и кратким периодом прохождения технологического процесса, когда выпускается один или несколько видов продукции. При этом незавершенного производства, как правило, нет (например, в добывающих отраслях, на электро- и теплостан-циях и т.п.).

При попроцессном методе и прямые, и косвенные затраты учитывают по статьям калькуляции на весь выпуск продукции, а себестоимость (среднюю) единицы продукции определяют делением суммы всех затрат за месяц на количество произведенной готовой продукции за тот же период.

В зависимости от состава затрат, по которым формируется себестоимость, различают *систему учета затрат по полной себестоимости* и *систему учета затрат по неполной (сокращенной) себестоимости.*

Первая, так называемая традиционная, система учета затрат связана с разделением затрат на прямые и косвенные и подсчетом полной себестоимости продукции. Второй вариант предполагает разделение затрат на условно-переменные (затраты на продукт) и условно-постоянные (затраты за период), подсчет сокращенной производственной себестоимости по условно-переменным затратам и списание условно-постоянных затрат на уменьшение прибыли (в дебет счета продаж) в том отчетном периоде, в котором они возникли. В настоящее время в качестве условно-постоянных затрат рассматриваются управленческие (общехозяйственные) и коммерческие расходы.

В зависимости от способа контроля за уровнем затрат выделяют *учет прошлых затрат* и *учет нормативных затрат* и *отклонений от них.* Как правило, организации ведут учет прошлых затрат, т.е. величину материальных и трудовых затрат и их соответствие количеству выпущенной продукции определяют после окончания отчетного периода, следовательно, менеджеры организации не могут оперативно управлять уровнем издержек. При учете нормативных затрат оперативно в процессе производства ведется учет отклонений фактических затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов от нормативных, что позволяет менеджерам эффективно контролировать уровень затрат и своевременно принимать необходимые управленческие решения. Этот вариант учета затрат можно использовать в сочетании с позаказным, попередельным и попро-цессным методами. В отечественном учете данный вариант воплотился в нормативном методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяют, как правило, в отраслях промышленности с массовым и серийным производством разнообразной продукции (машиностроительная, швейная, обувная и др.). В этом случае для каждого вида продукции до начала производства калькулируют нормативную себестоимость на основе текущих норм и смет расходов. В процессе производства затраты учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями. Кроме того, ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм и изменений, вносимых в текущие нормативы. Фактическую себестоимость продукции определяют сложением суммы затрат по текущим нормам, величины отклонений от норм и величины изменений норм:

$$З_ф = З_н + О + И \qquad (10.1)$$

где $З_ф$ — затраты фактические; $З_н$ — затраты нормативные; О — величина отклонений от норм; И — величина изменений норм.

Заметим, что если отклонения выявляются после окончания отчетного периода, а не в ходе производственного процесса, то нормативный метод учета затрат необходимо рассматривать как учет по прошлым затратам.

Контрольные вопросы и задания

1. Как связаны полная и производственная себестоимость?
2. Что такое позаказный метод учета затрат?
3. Назовите расходы, которые можно нормировать.
4. Что должно быть разработано в организации для реализации норма тивного метода учета затрат?

10.3. Синтетический и аналитический учет затрат на производство

Синтетический учет затрат на производство ведут на счетах 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов».

Аналитический учет затрат на производство ведут по видам затрат и видам выпускаемой продукции, местам возникновения затрат и центрам ответственности и другим признакам исходя из потребностей системы управления.

Порядок отражения на синтетических счетах хозяйственных операций формирования полной и неполной себестоимости по варианту учета прошлых затрат представлен на рис. 10.3 (без применения счета 23 «Вспомогательные производства»).

Процесс учета затрат осуществляется поэтапно.

***Этап** 1.* На основе группировки первичных документов отражают прямые материальные и трудовые затраты по дебету счетов 20 и 23, а косвенные затраты (материальные, трудовые, амортизация и проч.) предварительно отражают на собирательно-распределительных счетах 25 и 26.

***Этап** 2.* Распределяют затраты, учтенные на счете 23, между затратами на основное производство, общепроизводственными расходами и т.п.

***Этап** 3.* Списывают на счет 20 и распределяют косвенные расходы (общепроизводственные — при учете по сокращенной себестоимости и общепроизводственные и общехозяйственные — при учете по полной себестоимости) между остатками незавершенного производства и товарным выпуском, а затем — по видам продукции.

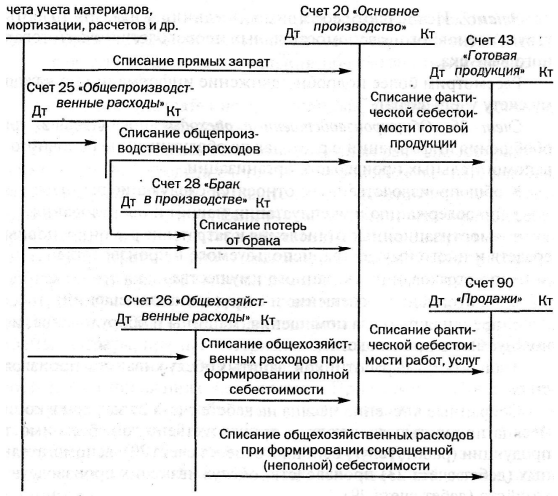

Рис. 10.3. Порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета при формировании фактической себестоимости объектов

***Этап** 4.* Выявляют на счете 28 потери от брака и списывают в дебет счета 20.

***Этап** 5.* Определяют и списывают затраты основного производства (затраты на выпуск) как кредитовый оборот по счету 20. При варианте учета по прошлым затратам фактические затраты на выпуск списывают в дебет счета 43 «Готовая продукция». При нормативном методе в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» списывают фактические затраты на выпуск, а нормативную себестоимость отражают по кредиту счета 40. Путем сопоставления дебетового и кредитового оборота выявляют отклонение, которое относят на счет продаж. Счет 40 в конце месяца закрывают.

***Этап** 6.* При варианте учета по неполной себестоимости условно-постоянные расходы (общехозяйственные) относят в дебет счета продаж.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Этап 7. Исчисляют себестоимость единицы изделия (работы, услуги) основного и вспомогательных производств и всего товарного выпуска.

Рассмотрим более подробно движение информации по каждому счету учета затрат.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основного и вспомогательных производств организации.

К общепроизводственным относятся следующие расходы:

- по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;
- по страхованию указанного имущества;
- на отопление, освещение и содержание помещений;
- арендная плата за помещения, машины и оборудование, используемые в производстве;
- оплата труда работников, занятых обслуживанием производства.

Собранные в течение месяца на дебете счета 25 затраты в конце месяца полностью включают в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) основного (дебет счета 20), вспомогательных (дебет счета 23) производств, обслуживающих производств и хозяйств (дебет счета 29).

Между видами изготавливаемой продукции (работ, услуг) расходы распределяют пропорционально какой-либо базе (пропорционально оплате труда, прямым затратам и др.).

Если в организации появился брак (исправимый, неисправимый), то соответствующую часть общепроизводственных расходов списывают в дебет счета 28 «Брак в производстве». Остатка по счету 25 на конец месяца не бывает.

Аналитический учет по счету 25 ведут по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом.

В составе общехозяйственных расходов выделяют:

- 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;
- арендную плату за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и других подобных услуг.

В течение месяца все общехозяйственные расходы собирают на дебете счета 26 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с другими организациями (лицами) и др. Если учет затрат ведется по полной себестоимости, то в конце месяца общехозяйственные затраты включают в состав затрат основного производства (Дт 20 Кт 26) с распределением между видами изготавливаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг) пропорционально какой-либо базе. Такой базой могут быть заработная плата производственных рабочих, прямые затраты, прямые материальные затраты и проч. От выбора базы распределения косвенных расходов существенно зависит точность калькулирования себестоимости. При выборе и обосновании базы распределения необходимо руководствоваться отраслевыми методическими рекомендациями по учету, планированию и калькулированию себестоимости, а при их отсутствии — экономическим смыслом и особенностями, производственной деятельности организации.

Если вспомогательные и обслуживающие производства организации оказывали услуги на сторону, то соответствующую часть общехозяйственных расходов списывают в дебет счетов 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Если применяется вариант учета затрат на производство с формированием сокращенной себестоимости готовой продукции, то величину общехозяйственных расходов в конце отчетного периода в качестве условно-постоянных списывают не на счета производственных затрат, а в дебет счета 90 «Продажи».

Порядок списания общехозяйственных расходов организация определяет самостоятельно при разработке учетной политики на предстоящий год. Остатка на конец месяца по счету 26 не бывает.

Аналитический учет по счету 26 ведут по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат.

На *счете 96 «Резервы предстоящих расходов»* в целях равномерного включения в затраты на производство и расходы на продажу могут создаваться следующие резервы:

- на предстоящую оплату отпусков работников организации, включая отчисления на социальное страхование и обеспечение;
- на ремонт основных средств;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Создание резервов отражается по кредиту счета 96 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу. Фактические расходы, на которые был образован резерв, списывают в дебет счета 96 с кредита соответствующих счетов. Правильность образования и использования сумм по видам резервов периодически (а на конец года обязательно) проверяют по данным смет, расчетов и при необходимости корректируют.

Аналитический учет по счету 96 ведут по отдельным резервам.

Счет 97 «Расходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам. На этом счете могут быть отражены расходы, связанные с горно-подготови-тельными работами; подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером; освоением новых производств, установок и агрегатов; рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий; неравномерно производимым ремонтом основных средств, когда в организации не создается соответствующий резерв или фонд.

Ежемесячно или в другие сроки в доле, относящейся к отчетному периоду, учтенные расходы списывают с кредита счета 97 в дебет счетов:

20 «Основное производство»;
23 «Вспомогательные производства»;
25 «Общепроизводственные расходы»;
26 «Общехозяйственные расходы»;
44 «Расходы на продажу».

Расходы будущих периодов подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объ-

ему производства и др.) в течение периода, к которому относятся. Например, расходы на ремонт основных средств, учтенные в начале года на счете 97, списывают ежемесячно либо пропорционально плановым затратам на ремонт, либо пропорционально объему производства по месяцам, либо равномерно по месяцам.

Аналитический учет по счету 97 ведут по видам расходов.

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства» используют для учета наличия и движения соответствующих полуфабрикатов (при попередельном методе учета затрат).

Полуфабрикаты собственного производства могут быть использованы в дальнейшем в собственном производстве или проданы на сторону. По дебету счета 21 в корреспонденции со счетом 20 отражают расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов. С кредита счета 21 полуфабрикаты списывают в зависимости от направления их использования либо в дебет счета 20 — при использовании в собственном производстве, либо в дебет счета 90 «Продажи» — при продаже другим организациям и лицам.

Оценка полуфабрикатов осуществляется по производственной себестоимости (полной, неполной, фактической, нормативной или плановой) с добавлением коммерческих расходов при продаже.

В организациях, не использующих счет 21, полуфабрикаты собственного производства отражаются в составе незавершенного производства, т.е. на счете 20 «Основное производство», и оцениваются способами, принятыми для оценки незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 21 ведут по местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т.д.).

Счет 23 «Вспомогательные производства» предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации. В частности, этот счет используется для учета затрат производств, обеспечивающих:

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

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

По дебету счета 23 отражают прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг), а также косвенные расходы, связанные с управлением вспомогательными производствами и их обслуживанием и потери от брака.

По кредиту счета 23 отражают суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции (выполненных работ, оказанных услуг). Эти суммы списывают с кредита счета 23 в дебет счетов:

20 «Основное производство» — при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства» — при отпуске продукции (работ, услуг) этим производствам;

90 «Продажи» — при выполнении работ и оказании услуг для сторонних организаций;

40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — при использовании этого счета для учета затрат на производство.

Остаток по счету 23 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 23 ведут по видам производств.

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации.

По дебету счета 20 в течение месяца отражают на основании первичных документов все прямые расходы, непосредственно связанные с выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг), с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

По окончании месяца проводится распределение и списание косвенных затрат, учтенных на счетах 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

При формировании неполной себестоимости списание общехозяйственных затрат с кредита счета 26 происходит непосредственно в дебет счета 90 «Продажи», минуя счет 20.

При принятии решения о списании общехозяйственных расходов с кредита счета 26 непосредственно в дебет счета 90 необходимо помнить, что в этом случае уменьшается трудоемкость расчетов.

Окончательное формирование производственной себестоимости происходит с учетом включения в нее потерь от брака.

По кредиту счета 20 отражают суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

При варианте учета по прошлым затратам фактические затраты на выпуск списывают в дебет счета 43 «Готовая продукция». При нормативном методе в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» списывают фактические затраты на выпуск, а нормативную себестоимость показывают по кредиту счета 40. Путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов выявляют отклонение, которое относят на счет продаж. Счет 40 в конце месяца закрывается.

Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца представляет собой стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 20 ведут по видам затрат и видам выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг).

В соответствии с действующим налоговым законодательством отдельные виды расходов (представительские, командировочные и др.) учитывают при расчете налогооблагаемой прибыли в пределах установленных норм. В связи с этим при отражении соответствующих затрат на счетах бухгалтерского учета расходы в пределах норм и сверх норм показывают на отдельных субсчетах.

Контрольные вопросы и задания

1. Кратко опишите этапы процесса учета затрат.
2. Для чего предназначены счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»?
3. Имеют ли счета 25 и 26 сальдо?
4. Как осуществляется учет затрат по полной и сокращенной себестоимости?
5. Что означает сальдо по счету 20 «Основное производство»?

10.4. **Оценка и учет запасов незавершенного производства**

К незавершенному производству относится продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки. В частности, к незавершенному производству относят сырье и материалы, находящиеся в производстве, при условии, что они уже подверглись обработке.

В некоторых отраслях промышленности (добывающей, на электростанциях и т.п.) нет незавершенного производства, поэтому все затраты относят к выпущенной продукции. Однако в большинстве отраслей величина незавершенного производства достаточно велика.

Размеры незавершенного производства определяют расчетным путем. Сначала подсчитывают натуральные остатки незавершенного производства путем проведения инвентаризации или по данным оперативного учета, затем осуществляют стоимостную оценку натуральных остатков незавершенного производства. Величину незавершенного производства характеризует сальдо по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе одним из следующих способов:

1) по фактической или нормативной (плановой) производст
венной себестоимости;

2) по прямым статьям затрат;

3) по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Учет затрат по нормативной производственной себестоимости целесообразен, когда осуществляется выпуск значительной партии продукции определенного вида либо однотипной продукции по одинаковой технологии (например, штамповка, литье).

Учет по прямым статьям расходов ведут при производстве больших партий продукции по разной технологии со значительными колебаниями расхода сырья, материалов, затрат труда.

Учет затрат по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов обычно используется при сложной многоступенчатой технологии, производстве продукции, в процессе изготовления которой осуществляется выпуск побочного продукта.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

Согласно Плану счетов для обобщения информации о резервах под снижение стоимости незавершенного производства может применяться счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» (см. п. 5.1).

Стоимостная оценка незавершенного производства имеет большое значение для расчета фактической себестоимости выпущенной продукции: чем больше остаток незавершенного производства, тем при прочих равных условиях меньше фактическая себестоимость, и наоборот.

Инвентаризация незавершенного производства

В зависимости от особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена.

Согласно Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств при инвентаризации незавершенного производства определяют:

- фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;
- фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);
- остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

Проверку заделов незавершенного производства (деталей, узлов, агрегатов) проводят путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания.

Описи составляют в отдельности по каждому обособленному структурному подразделению с указанием заделов, стадии или степени готовности, количества или объема.

Определение фактической себестоимости готовой продукции

Для определения фактической себестоимости завершенной производством продукции (выполненных работ, оказанных услуг) обычно используют один из двух методов.

1. Путем инвентаризации *определяют фактическую себестоимость незавершенного производства.* Расходы же, относящиеся к завершенному производству, списывают с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счетов учета завершенной производством продукции, выполненных работ, оказанных услуг (43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 90 «Продажи»).

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Фактическую производственную себестоимость завершенной производством продукции (выполненных работ, оказанных услуг) (ФС) определяют по формуле

$$ФС = З + О_1 - В - О_2, \qquad (Ю.2)$$

где З — затраты за месяц (дебет счета 20); В — возвраты и списания (кредит счета 20); $О_1$ — незавершенное производство на начало месяца; $О_2$ — незавершенное производство на конец месяца.

2. Непосредственно *определяют величину расходов, относящихся к завершенной производством продукции* (выполненным работам, оказанным услугам), и подлежащих списанию с кредита счета 20.

Типовые проводки по учету производственных затрат приведены в табл. 10.1.

Таблица 10.1. **Корреспонденция счетов по учету производственных затрат**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Начислена заработная плата работникам	20, 23, 25, 26	70
2. Начислены ЕСН и страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	20, 23, 25, 26	69
3. Начислены налоги и сборы, относимые на себестоимость	26	68
4. Начислена амортизация основных средств, нематериальных активов; списаны расходы по НИОКТР	20, 23, 25, 26	02,05
5. Списаны материалы, израсходованные на производственные нужды	20, 23, 25, 26	10, 16
6. Отражено погашение стоимости специальной оснастки (специальной одежды) в течение срока полезного использования	20, 23, 25, 26	10-11
7. Произведены отчисления на формирование резервов предстоящих расходов	20, 23, 25, 26	96
8. Списаны командировочные расходы	20, 23, 26	71
9. Акцептованы счета за потребленные электроэнергию, газ, воду и т.п.: — учтен НДС	20, 23, 25, 26	60
10. Отпущены в производство полуфабрикаты собственного производства	20	21

Продолжение табл. 10.1

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
11. Начислена арендная плата: — учтен НДС	20, 23, 25, 26 19	60 60
12. Списаны продукция (работы, услуги) вспомогательных производств на основное производство	20	23
13. Списана часть производственных расходов будущих периодов, относящаяся к отчетному периоду	20, 23, 25, 26	97
14. Списаны общепроизводственные расходы	20, 23, 28	25
15. Списаны общехозяйственные расходы при формировании: — полной производственной себестоимости — неполной производственной себестоимости	20 90	25 26
16. Оприходованы изготовленные вспомогательными производствами детали, строительные конструкции, запчасти	10	23
17. Возвращены на склад неиспользованные материалы	10	20,23
18. Выявлен производственный брак	28	20, 23
19. Списаны потери от брака	20,-23	28
20. Списаны затраты транспортного подразделения: — за доставку оборудования, требующего монтажа, материалов — за услуги, подлежащие включению в затраты на капитальные вложения — подлежащие отнесению на общепроизводственные, общехозяйственные расходы и расходы на продажу	07, 10 (15) 08 25, 26, 44	23 23 23
21. Списаны затраты ремонтного цеха за оказанные услуги: — капитальному строительству — обслуживающим производствам — подразделениям основного производства — подразделениям вспомогательных производств — сторонним организациям — за счет ремонтного фонда	08 29 20 23 90 96	23 23 23 23 23 23

Окончание табл. 10.1

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
22. Оприходованы на склад полуфабрикаты собственного производства	21	20
23. Оприходована на склад готовая продукция: — по фактической себестоимости — по нормативной себестоимости	43 43	20 40
24. Списаны затраты по законченным и принятым этапам работ	90	20
25. Выявлена недостача незавершенного производства при инвентаризации	94	20, 23
26. Выявлены излишки незавершенного производства при инвентаризации	20, 23	91-1

Пример 10.1. *Исходные данные*

За рассматриваемый месяц затраты организации на производство продукции составили:

а) заработная плата работников основного производства—200 000 руб.;

б) ЕСН и страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний — 54 000 руб.;

в) амортизационные отчисления по основным средствам производственного назначения — 20 102 руб.;

г) затраты материалов — 30 764 руб.;

д) расходы на услуги сторонних организаций, обеспечивающих основное производство, — 26 830 руб.;

е) общехозяйственные расходы — 40 327 руб.

Незавершенное производство оценивается по фактическим затратам и составляло на начало месяца 35 000 руб., на конец месяца — 18 000 руб.

Необходимо определить фактическую себестоимость готовой продукции, если организация калькулирует:

а) полную производственную себестоимость;

б) неполную производственную себестоимость.

Решение

1. Для варианта *полной* производственной себестоимости.

Отражены затраты организации за месяц:

Дт 20 Кт 02, 10, 26, 60, 70, 69 - 372 023 руб.

Фактическая себестоимость готовой продукции составит 389 023 руб (35 000 руб. + 372 023 руб. - 18 000 руб.):

Дт 43 Кт 20 — 389 023 руб.

2. Для варианта *неполной* производственной себестоимости.

Отражены затраты организации в основном производстве за месяц-

Дт 20 Кт 02, 10, 60, 70, 69 - 331 696 руб.

Фактическая себестоимость готовой продукции составит 348 696 руб (35 000 руб. + 331 696 руб. - 18 000 руб):

Дт 43 Кт 20 - 348 696 руб.

Списаны общехозяйственные расходы

Дт 90 Кт 26 - 40 327 руб.

Контрольные вопросы и задания

1. Как может отражаться в бухгалтерском балансе незавершенное производство?
2. На что влияет оценка незавершенного производства?
3. Кратко охарактеризуйте методы определения фактической себестоимости завершенной производством продукции.

10.5. **Учет брака**

Браком признают продукцию, которая в силу имеющихся в ней дефектов не может быть использована по прямому назначению. Различают брак *исправимый* (дефекты устранимы и это хозяйственно целесообразно) и *неисправимый* (дефекты неисправимы или, хотя и исправимы, но это хозяйственно нецелесообразно); *внутренний* (выявленный в организации) и *внешний* (выявленный потребителями).

Исправимый брак возвращают для устранения недостатков непосредственному виновнику, никаких документов при этом не составляют, так как работа по исправлению допущенного брака не оплачивается.

Если дефекты устраняет другой работник и при этом затрачиваются дополнительные материалы, то выписывается требование на отпуск материалов и наряд на исправление брака. Стоимость материалов, заработная плата работника составят расходы по исправлению брака.

Потерями по неисправимому браку является его фактическая производственная себестоимость. Эти потери могут быть уменьшены:

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

- на стоимость полученных отходов по цене возможного использования;
- на сумму удержаний из заработной платы лиц — виновников брака;
- на суммы, подлежащие взысканию Ъ поставщиков недоброкачественных материалов, в результате использования которых был допущен брак.

Стоимость внешнего неисправимого брака формируется в зависимости от суммы возмещения покупателю затрат, понесенных им в связи с приобретением забракованных изделий. Учитываются также расходы на демонтаж забракованных изделий, транспортные расходы, связанные с их заменой.

Стоимость внешнего исправимого брака определяется расходами по устранению дефектов.

Потери от внутреннего брака (как исправимого, так и неисправимого) включаются в фактические затраты на производство соответствующих видов продукции.

Потери от внешнего брака, относящиеся к продукции, произведенной в прошлом отчетном периоде, списывают на затраты на производство такой же продукции в текущем отчетном периоде. Если подобная продукция в текущем отчетном периоде не изготавливалась, потери от внешнего брака подлежат распределению между видами производимой продукции в установленном организацией порядке.

Для учета потерь от брака предназначен *счет 28 «Брак в производстве».*

По дебету счета 28 учитывают расходы по исправлению брака (с кредита счетов 10, 69, 70 и др.) и окончательно забракованную продукцию основного (кредит счета 20) и вспомогательных (кредит счета 23) производств. По кредиту счета 28 отражают суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (подлежащие удержанию с виновников брака; подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов, в результате использования которых был допущен брак; стоимость забракованной продукции по цене возможного использования), а также суммы, списываемые на затраты по производству как потери от брака.

Остатка по счету 28 на конец месяца не бывает.

Аналитический учет по счету 28 ведут по отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

10.5. Учет брака

Счет 28 «Брак в производстве»

Дт	Кт
С кредита счетов 20, 23	В дебет счета 10
1) списание себестоимости забракованных изделий (брака)	3) стоимость материалов, оприходованных при списании брака
С кредита счетов 70, 69, 10, 02, 25	В дебет счетов 73, 60,76
2) отражение затрат по исправлению брака	4) взыскания и удержания с виновников брака
	В дебет счета 96
	5) списание забракованных изделий за счет резерва на гарантийный ремонт
	В дебет счета 20
	6) списание окончательных потерь от брака (1) + (2) - (3) - (4) - (5)

Типовые проводки по учету брака приведены в табл. 10.2.

Таблица 10.2. **Корреспонденция счетов по учету брака**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Списана фактическая себестоимость окончательного брака основного (вспомогательных) производства	28	20 (23)
2. Принята от покупателей забракованная продукция по производственной себестоимости	28	43
3. Отражены транспортные расходы по замене забракованной продукции	28	60
НДС	19	60
4. Сторнированы ранее произведенные записи, связанные с продажей продукции	62 90-2 90-3 90-9 (99)	90-1 43 68 99 (90-9)
5. Начислена заработная плата за исправление исправимого брака	28	70
6. Начислены ЕСН и другие страховые взносы	28	69
7. Списана доля общепроизводственных расходов	28	25

Окончание табл. 10.2

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
8. Отнесена сумма на виновных лиц за допущенный брак	73	28
9. Предъявлены претензии поставщикам, транспортным организациям в связи с поставкой материалов, вызвавших брак в производстве	76-2	28
10. Оприходован окончательный брак по цене возможного использования (как прочие материалы)	10	28
11. Списаны потери от исправимого и неисправимого брака основного и вспомогательных производств	20, 23	28
12. Списана сумма потерь от брака за счет резерва на гарантийный ремонт	96	28

Пример 10.2. В организации выявлен неисправимый брак, допущенный по вине работника, на сумму 12 000 руб. От неисправимого брака оприходованы материалы на сумму 500 руб. Согласно приказу руководителя организации принято решение о взыскании с виновного работника 2500 руб.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Отражена стоимость неисправимого брака	28	20	12 000
2. Оприходованы материалы	10	28	500
3. Отнесены на виновное лицо потери от брака	73-2	28	2500
4. Списаны окончательные потери от брака	20	28	9000

Контрольные вопросы и задания

1. Что считается браком?
2. Кратко охарактеризуйте возможные виды брака.
3. Возможно ли уменьшение потерь от брака, и если возможно, то ка ким образом?
4. В чем различие между потерями от внешнего и внутреннего брака?

1.0.6. Учет затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах

Основным признаком, по которому хозяйство или производство относится к категории обслуживающего, является то, что его деятельность не связана с производством продукции, выполнением работ или оказанием услуг, явившихся целью создания данной организации. Это состоящие на балансе организации жилищно-коммунальные хозяйства, столовые и буфеты, детские дошкольные учреждения, дома отдыха, санатории и другие организации оздоровительного и культурно-просветительного назначения.

Синтетический учет затрат обслуживающих производств и хозяйств ведут на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Если обслуживающие производства и хозяйства организации выделены на отдельные балансы, то бухгалтерский учет осуществляется с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

По дебету счета 29 отражают прямые расходы на содержание обслуживающих производств и хозяйств за отчетный период, а также расходы вспомогательных производств.

Фактическую себестоимость завершенной производством продукции, выполненных работ (услуг) списывают с кредита счета 29 в дебет счетов:

10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» — на стоимость материалов и готовой продукции, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами;

90 «Продажи» — при продаже, работ или услуг на сторону;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на суммы, причитающиеся с квартиросъемщиков, арендаторов и др. за оказанные услуги;

23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» — при оказании услуг подразделениям-потребителям.

Остаток по счету 29 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 29 ведут по каждому обслуживающему производству и хозяйству и отдельным статьям затрат.

Типовые проводки по учету затрат обслуживающих производств и хозяйств приведены в табл. 10.3.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Таблица 10.3. **Корреспонденция счетов по учету затрат обслуживающих производств и хозяйств**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Начислена заработная плата	29	70
2. Начислены ЕСН и другие страховые взносы	29	69
3. Начислены налоги, относимые на затраты	29	68
4. Израсходованы материалы	29	10, 16
5. Начислена амортизация основных средств, нематериальных активов	29	02,05
6. Акцептованы счета сторонних организаций (за газ, воду, электроэнергию и т.п.)	29	60, 76
7. Списаны затраты вспомогательных производств, связанные с оказанием услуг обслуживающим производствам и хозяйствам	29	23
8. Списана доля общехозяйственных расходов, относящаяся к управлению обслуживающими производствами и хозяйствами, при реализации их услуг на сторону	29	26
9. Списаны расходы будущих периодов, относящиеся к отчетному периоду	29	97
10. Списана стоимость работ и услуг, оплаченных наличными через подотчетных лиц	29	71
11. Произведены отчисления на формирование резерва	29	96
12. Начислены причитающиеся платежи с квартиросъемщиков: — квартирная плата — сборы на коммунальное обслуживание	76 76	91 86
13. Предъявлен счет арендаторам: — на сумму арендной платы — на сумму НДС	76 91	91 68
14. Списаны затраты по содержанию обслуживающих производств и хозяйств за счет источника финансирования	86,91	29
15. Списаны расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха и проч.	91	29

Окончание табл. 10.3

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
16. Оприходована по фактической себестоимости произведенная продукция	10,43	29
17. Списана фактическая себестоимость работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств, использованных: — при реализации продукции (работ, услуг) по обычным видам деятельности — при оказании услуг другим подразделениям	90 25, 26	29 29
18. Списана часть стоимости работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств за счет резерва	96	29
19. Списаны убытки от обслуживающих производств и хозяйств	91	29

Контрольные вопросы и задания

1. Чем обслуживающее производство отличается от остальных произ водств?
2. Кратко опишите порядок учета операций на счете 29.

10.7. Первичная документация по учету расходов по обычным видам деятельности

Для учета затрат на производство продукции (работ, услуг) используются требования на отпуск материалов, лимитно-заборные карты, документы о выработке работников, табели учета использования рабочего времени, материальные и (или) производственные отчеты, разработочные таблицы по расчету амортизации и др.

Контрольные вопросы и задания

1. Перечислите первичные документы, которыми оформляется отпуск материалов в производство.
2. Какие регистры применяются для учета расходов по обычным видам деятельности?

10.8. Раскрытие информации о расходах по обычным видам деятельности в бухгалтерской отчетности

Расходы по обычным видам деятельности включаются в состав отчета о прибылях и убытках только после отражения в этом отчете дохода (выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг), который был получен в результате понесенных организацией расходов.

Расходы по обычным видам деятельности отражаются с подразделением:

- на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг;
- коммерческие расходы;
- управленческие расходы.

По статье «Коммерческие расходы» записывают затраты, учитываемые по счету 44 «Расходы на продажу», относящиеся к проданным товарам, продукции, работам, услугам.

По статье «Управленческие расходы» показывают сумму, учитываемую по счету 26 «Общехозяйственные расходы», в случае, если в учетной политике организации последние признаются расходами по обычным видам деятельности в полном объеме в данном отчетном периоде. Если учетной политикой организации не предусмотрено списание в дебет счета 90 «Продажи» общехозяйственных расходов, то они отражаются в составе себестоимости, в части, относящейся к проданным товарам, продукции, работам, услугам.

Контрольные вопросы и задания

1. Перечислите состав расходов по обычным видам деятельности, которые должны отражаться в бухгалтерской отчетности.
2. Что должно быть показано в отчетности по статье «Управленческие расходы»?

Итоговые задания

1. Дайте определения следующих понятий: «расходы по обычным видам деятельности», «экономические элементы расходов», «прямые расходы», «косвенные расходы», «постоянные расходы», «переменные расходы», «основные расходы», «накладные расходы», «калькуляция», «затраты на производство», «производственная себестоимость», «метод учета затрат», «незавершенное производство», «брак в производстве».
2. Выполните комплекс проводок по данным раздела 6 журнала регистрации хозяйственных операций сквозной задачи.
3. Определите оценку незавершенного производства в балансе на 31.12 по данным сквозной задачи.
4. Подсчитайте затраты на каждый вид изделий по следующим данным.

В организации принята цеховая структура управления. В цехе № 1 производятся два вида изделий: А и Б. В учетной политике организации предусмотрено использовать в качестве базы распределения общепроизводственных расходов заработную плату производственных рабочих.

На начало месяца незавершенное производство по изделию А составило 40 500 руб., по изделию Б — 70 650 руб., на конец месяца по изделию А — 60 000 руб., по изделию Б — 20 350 руб. Прямые затраты в основном производстве за месяц были равны: по изделию А — 548 560 руб. (в том числе заработная плата производственных рабочих — 230 600 руб.), по изделию Б — 842 060 руб. (в том числе заработная плата производственных рабочих — 405 760 руб.).

Общепроизводственные расходы за месяц составили 218 940 руб. *Ответ:* затраты на изделия А — 608 398 руб., на изделия Б — 1031962 руб.

5. Определите фактическую себестоимость выпущенной продукции по следующим данным.

Организация производит два вида изделий: В и С. В учетной политике организации предусмотрено списание общехозяйственных расходов как условно-постоянных на счет продаж. В качестве базы распределения общепроизводственных расходов принята общая сумма прямых затрат на производство.

(РУБ.)

Содержание операции	На производство		Общепроизводственные расходы	Общехозяйственные расходы
	изделий В	изделий С		
1. Израсходованы материалы	28 000	23 000	3000	5400
2. Начислена заработная плата	63 200	46 050	24 000	18 000

11 - 7846 Бочкарева

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Содержание операции	На производство		Общепроизводственные расходы	Общехозяйственные расходы
	изделий В	изделий С		
3. Начислен ЕСН и другие страховые взносы (28%)	?	?	?	?
4. Начислена амортизация основных средств	4600	3400	32 500	3100
5. Израсходовано подотчетными лицами на командировки			8600	41 000
6. Списана часть расходов будущих периодов			300	500
7. Акцептованы счета поставщиков за оказанные услуги			11500	4300
8. Отражено погашение стоимости специальной оснастки			2400	
9. Начислен резерв на ремонт основных средств			5300	4200
10. Итого	?	?	?	?
11. Списаны общепроизводственные расходы	?	?		
12. Отражено незавершенное производство на начало периода	24 640	---------		
13. Отражено незавершенное производство на конец периода	43 650	28 620		
14. Отражена фактическая себестоимость	?	?		

Ответ: изделия В — 148 323 руб.; изделия С — 97 207 руб.

6. Определите, используя данные задачи 5, фактическую себестоимость выпущенной продукции, при условии, что общехозяйственные расходы распределяются между видами выпускаемой продукции прямо пропорционально:

   а) прямым затратам на производство;
   б) заработной плате производственных рабочих.
   Ответ:
   а) изделия В — 194 865 руб.; изделия С — 132 205 руб.;
   б) изделия В — 195 493 руб.; изделия С — 131 577 руб.

7. Определите потери от брака по следующим данным. В организации выявлен исправимый брак. На его исправление использованы материалы на сумму 310 руб. За исправление брака начислена заработная плата рабочим 750 руб. (расходы на социальное страхование приняты равными 28%), списаны общепроизводственные расходы на 150 руб. *Ответ:* 1420 руб.

ГЛАВА 11

Учет готовой продукции

11.1. Понятие готовой продукции, работ, услуг /11.2. Готовая продукция и ее оценка /11.3. Документальное оформление операций движения готовой продукции / 11.4. Особенности инвентаризации готовой продукции / 11.5. Учет выпуска продукции / 11.6. Особенности учета работ, услуг / 11.7. Продажа готовой продукции (выполнение работ, оказание услуг) покупателям и заказчикам / 11.8. Учет продажи товаров / 11.9. Учет расходов на продажу / 11.10. Раскрытие информации о готовой продукции и расходах на продажу в бухгалтерской отчетности

11.1. Понятие готовой продукции, работ, услуг

Готовая продукция — часть МПЗ организации, предназначенных для продажи, являющихся конечным результатом производственного процесса, законченных обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством.

Продукция и изделия, не прошедшие всех стадий обработки и не принятые службой технического контроля, учитываются в составе незавершенного производства.

Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организаций и (или) физических лиц (например, строительство и ремонт).

Под *услугой* понимается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (например, консультационные, аудиторские, туристические услуги).

Для *синтетического учета готовой продукции* (выполненных работ, оказанных услуг) используются счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и 43 «Готовая продукция».

Аналитический учет по счету 43 ведется по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите признаки, отличающие готовую продукцию от незавершенного производства.
2. Чем различаются работа и услуга?

11.2. Готовая продукция и ее оценка

Согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» готовая продукция учитывается по *фактическим затратам,* связанным с ее производством (по фактической производственной себестоимости).

При этом остатки готовой продукции на складе или в иных местах хранения на конец (начало) отчетного периода могут оцениваться в. аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете как по *фактической,* так и по *нормативной себестоимости,* включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на производство продукции. Нормативная себестоимость остатков готовой продукции также может определяться по прямым статьям затрат.

Готовая продукция, которая морально устарела или на которую в течение отчетного года рыночная цена снизилась, отражается в бухгалтерском балансе по текущей рыночной стоимости с учетом физического состояния. Снижение стоимости готовой продукции отражается в бухгалтерском учете в виде начисления резерва под снижение стоимости МПЗ (см. п. 5.1).

При отпуске готовой продукции ее оценка согласно ПБУ 5/01 может производиться: по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, по способу ФИФО.

Контрольные вопросы и задания

1. Перечислите случаи, в которых создается резерв под снижение стоимости готовой продукции.
2. Какой проводкой отражается создание названного резерва?

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

11.3. Документальное оформление операций движения готовой продукции

Поступление готовой продукции из производства на склад оформляется накладными, приемочными актами и другими первичными документами, на основании которых материально ответственное лицо (кладовщик) делает записи в карточки или книги складского учета. Исключение допускается для крупногабаритных изделий и продукции, которые не могут быть сданы на склад по техническим причинам. Такая продукция принимается представителем заказчика на месте изготовления, комплектации или сборки.

Согласно Методическим указаниям по учету материально-производственных запасов готовую продукцию покупателям отпускают на основании соответствующих первичных учетных документов — *накладных.* В качестве типовой формы накладной может использоваться форма М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону». Организации разных отраслей производства могут применять специализированные формы накладных и других первичных документов, оформляемых при отпуске готовой продукции; при этом такие документы должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные Федеральным законом «О бухгалтерском учете», а также дополнительные показатели, характеризующие отгружаемую (отпускаемую) продукцию (код, сорт, размер, марку и т.д.).

Учет готовой продукции, находящейся на хранении на складах (в кладовых), в условиях ручного труда ведется на *карточках* или в *книгах складского учета* по каждому наименованию, сорту, артикулу, марке, размеру и другим отличительным признакам материальных ценностей (сортовой учет). На складах ведется учет материальных запасов только по количеству в установленных единицах измерения с указанием цены и количества.

На основании первичных документов кладовщик делает записи в карточках (книгах) складского учета с указанием даты совершения операции, наименования и номера документа и краткого содержания операции. Записи делаются в день совершения операций и ежедневно выводятся остатки. В конце месяца выводятся итоги оборотов по приходу и расходу и остаток.

В бухгалтерской службе учет может быть организован двумя способами: сортовым и сальдовым.

При *сортовом способе* бухгалтер фактически дублирует работу материально ответственного лица. Но в отличие от складского учета бухгалтер ведет учет готовой продукции не только по количеству, но и по стоимости. На основании первичных документов в бухгалтерии также ведутся карточки учета, которые сверяются со складскими карточками, и составляются *оборотные ведомости.*

При ведении в бухгалтерской службе *сальдового метода* учета работник бухгалтерии карточек не ведет, но,регулярно сверяет все записи в карточках складского учета с данными первичных документов и подтверждает своей подписью правильность выведения остатков.

Осуществлять проверку своевременности и правильности оформления первичных документов по складским операциям, записей операций в карточках складского учета, а также полноты и своевременности сдачи исполненных документов в бухгалтерскую службу организации работники бухгалтерии, ведущие учет материальных запасов, обязаны не реже одного раза в месяц непосредственно на складах в присутствии кладовщика.

При механизированном ведении складского учета карточки складского учета могут не вестись. В этом случае оператор (кладовщик) вводит информацию (реквизиты), предусмотренную в карточках складского учета, и данные первичных документов непосредственно в средства вычислительной техники.

При автоматизации учетных работ вся информация формируется на магнитных (электронных) носителях.

Контрольные вопросы и задания

1. Какими документами оформляется поступление готовой продукции из производства на склад?
2. Кратко опишите порядок учета готовой продукции на складе.
3. Чем сортовой способ учета отличается от сальдового?

11.4. Особенности инвентаризации готовой продукции

Порядок инвентаризации готовой продукции такой же, как и других материальных ценностей (см. п. 5.3).

При проведении инвентаризации отдельно составляются описи по материальным ценностям, отгруженным и не оплаченным в срок покупателями, а также находящихся на складах других организаций. В описях готовой продукции, отгруженной и не оплачен-

ной в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке указывают наименование покупателя, наименование материальных ценностей, сумму, дату отгрузки, дату выписки и номер расчетного документа. При этом по счету 45 «Товары отгруженные» необходимо установить, не перешло ли право собственности на эти ценности к покупателю, например не поступала ли плата, отраженная на других счетах.

Продукция, хранящаяся на складах других организаций, отражается в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих материальных ценностей на ответственное хранение. Сохранные расписки должны быть переоформлены на дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

На готовую продукцию, пришедшую в негодность, составляют отдельный акт, в котором указывают причину, виновных лиц и сумму потерь.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием готовой продукции и данными бухгалтерского учета регулируются в общем порядке.

Типовые проводки по учету результатов инвентаризации готовой продукции приведены в табл. 11.1.

Таблица 11.1. **Корреспонденция счетов по учету результатов инвентаризации** готовой **продукции**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Выявлены излишки готовой продукции при инвентаризации	43	91-1
2. Выявлена недостача готовой продукции при инвентаризации	94	43
3. Возвращена готовая продукция в цехи для доработки	20, 23, 28	43
4. Списана готовая продукция, уничтоженная в результате чрезвычайных событий	91	43

Контрольные вопросы и задания

1. Какие документы составляются в ходе инвентаризации готовой продукции?
2. Опишите порядок учета результатов инвентаризации готовой продукции.

11.5. **Учет выпуска продукции**

Учет выпуска готовой продукции может осуществляться по разным вариантам.

1. *Учет выпуска продукции на счете 43 «Готовая продукция» по фактической себестоимости*

При этом варианте в течение месяца готовая продукция приходуется на склад и списывается при продаже только в *натуральных показателях.* Проводки на счетах бухгалтерского учета осуществляются только по окончании месяца, когда определена фактическая производственная себестоимость готовой продукции (рис. 11.1).

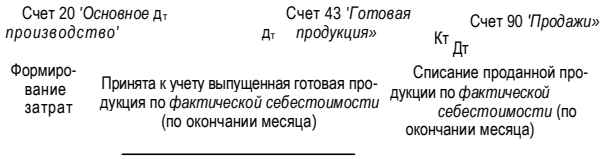

Рис. 11.1. Схема учета выпуска готовой продукции на счете 43 по фактической себестоимости

2. *Учет выпуска продукции без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»*

В этом случае учет движения готовой продукции на счете 43 «Готовая продукция» также ведется по фактической производственной себестоимости, но в аналитическом учете движение готовой продукции по счету 43 отражается по *учетным ценам* (рис. 11.2).

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- фактическая производственная себестоимость;
- нормативная себестоимость;
- договорные и другие цены.

Применение варианта нормативной себестоимости целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Фактическая производственная себестоимость в качестве учетной цены применяется при единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры. Договор-

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

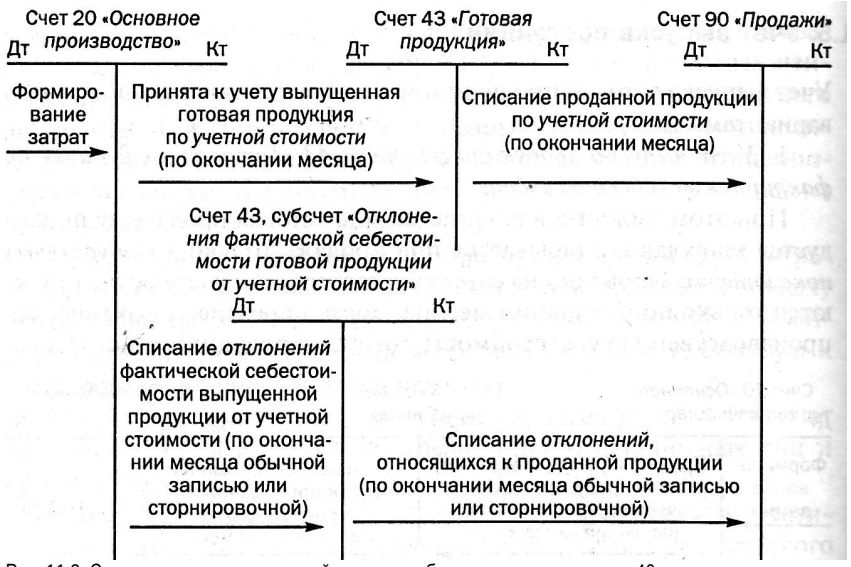

Рис. 11.2. Схема учета выпуска готовой продукции без использования счета 40

ные цены применяются преимущественно при стабильности таких цен.

Если в качестве учетных цен применяются нормативная себестоимость или договорные цены, то разница между фактической производственной себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетным ценам отражается на субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» к счету 43 «Готовая продукция». Отклонения на этом субсчете учитываются в разрезе номенклатуры, либо отдельных групп готовой продукции, либо по организации в целом. Превышение фактической себестоимости над учетной стоимостью отражается по дебету указанного субсчета и кредиту счетов учета затрат. Если фактическая себестоимость ниже учетной стоимости, то разница отражается сторнировочной записью по тем же счетам.

При списании готовой продукции по учетной стоимости одновременно на счета учета продаж списываются отклонения, относящиеся к проданной готовой продукции. Сумма отклонений от стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, определяется по проценту, рассчитанному следующим образом:

$$П = \frac{О_н + О_п}{ГП_н + ГП_п} \times 100\%,$$

где П — процент отклонений; $О_н$ — величина отклонений на начало месяца (отчетного периода); $О_п$ — сумма отклонений по продукции, поступившей на склад в течение месяца (отчетного периода); $ГП_Н$ — остаток готовой продукции на начало, месяца (отчетного периода) по учетной цене; $ГП_П$ — сумма поступившей готовой продукции в течение месяца (отчетного периода) по учетной цене.

Отклонения, относящиеся к остаткам готовой продукции, остаются на субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» к счету 43 «Готовая продукция».

Независимо от метода определения учетных цен общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс отклонения) должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции.

Фактическая производственная себестоимость готовой продукции в этом случае рассчитывается по формуле

$$Ф = У + О, \qquad (11.2)$$

где Ф — фактическая производственная себестоимость готовой продукции; У — стоимость готовой продукции по учетным ценам; О — отклонение фактической себестоимости продукции от ее стоимости по учетным ценам.

Пример 11.1. Расчет отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам

Показатель	Стоимость готовой продукции по учетным ценам, У	Отклонение, 0 (+, -)
1. Остаток на начало периода	3000	+ 60
2. Поступило за период	47 000	-1360
3. Итого	50 000	-1300
4. Процент отклонений		-2,6% = [(-1300:50 000) x 100]
5. Отгружено (продано)	28 000	-728 = [28 000(-2,6%)]
6. Остаток на конец периода	22 000	-572

3. Учет выпуска продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Счет 40 предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции за отчетный период, если организация ведет учет затрат по нормативной (плановой) себестоимости; на этом счете выявляются также отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) (рис. 11.3).

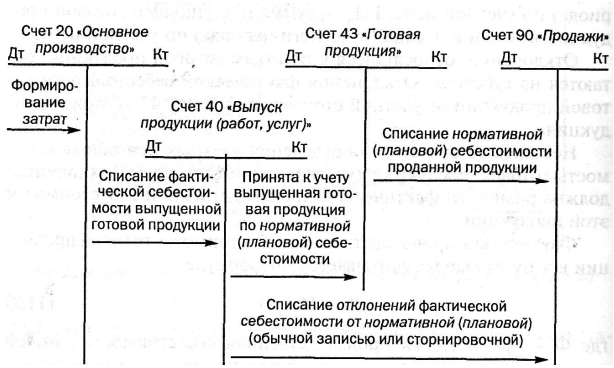

Рис. 11.3. Схема учета выпуска готовой продукции с использованием счета 40

По дебету счета 40 отражают фактическую производственную себестоимость выпущенной из производства продукции в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». По кредиту счета 40 отражают нормативную (плановую) себестоимость продукции в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция».

Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 на последнее число месяца определяется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной. Экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, сторнируется по кредиту счета 40 и дебету счета 90 «Продажи». Перерасход, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой), списывают со счета 40 в дебет счета 90.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов счет 40 закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

Учет движения готовой продукции на счете 43 в этом случае отражается по нормативной (плановой) себестоимости.

Типовые проводки по учету выпуска готовой продукции приведены в табл. 11.2.

Таблица 11.2. **Корреспонденция счетов по учету выпуска готовой продукции**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
***Вариант** 1:*		
— оприходована на склад готовая продукция по фактической производственной себестоимости	43	20, 23, 29
— списана фактическая производственная себестоимость проданной продукции	90	43
***Вариант** 2:*		
— оприходована на склад готовая продукция по учетной стоимости	43	20, 23, 29
— списаны отклонения фактической производственной себестоимости от учетной стоимости		
а) фактическая себестоимость больше учетной	43-откл.	20, 23, 29
б) фактическая себестоимость меньше учетной	43-откл. (сторно)	20, 23, 29 (сторно)
— списана проданная продукция по учетной стоимости	90	43
— списаны отклонения фактической себестоимости проданной продукции от учетной стоимости		
а) фактическая себестоимость больше учетной	90	43-откл.
б) фактическая себестоимость меньше учетной	90 (сторно)	43-откл. (сторно)
***Вариант** 3 (**с использованием счета** 40):*		
— оприходована на склад готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43	40
— списана фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции	40	20, 23, 29
— списана нормативная (плановая) себестоимость проданной продукции	90	43
— списаны отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой):		
а) фактическая себестоимость больше нормативной (плановой)	90	40
фактическая себестоимость меньше нормативной (плановой)	90 (сторно)	40 (сторно)

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

11. Учет готовой продукции **Отпуск готовой продукции для внутреннего**

потребления

Часть готовой продукции организация может использовать на собственные нужды, например на капитальное строительство, для обслуживающих производств и хозяйств. В этом случае материальные ценности приходуются с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет соответствующих счетов учета материальных ценностей в зависимости от их дальнейшего назначения по фактической производственной себестоимости:

и Дт 07, 10 Кт 43 - оприходованы оборудование к установке, хозяйственный инвентарь, материалы.

Пример 11.2. Согласно учетной политике организации общехозяйственные расходы рассматриваются как расходы за период и списываются ежемесячно на счет продаж. Рассмотрим два варианта.

вариант 1 - учет готовой продукции осуществляется без использования счета 40 «Выпуск готовой продукции (работ услуг)»;

вариант 2-е использованием счета 40. 28 5Ш)УСТб Нормативная себестоимость одного изделия составляет

ны в табли Т 6ЫЛ° ВЬШущено 30 изДелий. Затраты за месяц приведе-

(РУб.)

Показатель	Основное производство	Общехозяйственные расходы
Стоимость незавершенного производства на начало месяца	32 150	—
Материалы	516 103 (Дт 20 Кт 10)	45 070 (Дт26 Кт 10)
Заработная плата	200 300 (Дт 20 Кт 70)	54 000 (Дт 26 Кт 70)
ЕСН и другие страховые взносы (28%)	56 084 (Дт 20 Кт 69)	15 120 (Дт 26 Кт 69)
Амортизация основных средств	42 530 (Дт 20 Кт 02)	21 300 (Дт 26 Кт 02)
Командировочные расходы подотчетных лиц	—	16 350 (Дт 26 Кт 71)
Услуги сторонних организаций	53 700 (Дт 20 Кт 60) 53 700 (Дт 60 Кт 51)	39 080 (Дт 26 Кт 60) 39 080 (ДТ 60 Кт 51)
Итого затраты за месяц	868 717 (оборот по дебету счета 20)	190 920 (оборот по
Возвращенные на склад материалы	2507 (Дт 10 Кт 20)	

Окончание табл.

Показатель	Основное производство	Общехозяйственные расходы
Стоимость незавершенного производства на конец месяца	40 000	—
Фактические расходы на выпуск	858360 = (868 717 + + 32150 -- 2507 - 40 000)	190 920 (Дт 90 Кт 26)
Фактическая себестоимость одного изделия	28 612 = 858 360 : 30	—
Отклонение фактической себестоимости от нормативной	112 = 28612 - 28500	—

Учет завершенных производством изделий осуществляется следующим образом.

По варианту Г. Дт 43 Кт 20 — 858 360 руб. — по фактической себестоимости.

По варианту 2: Дт 40 Кт 20 — 858 360 руб. — по фактической себестоимости.

Дт 43 Кт 40 — 855 000 руб. (30 шт. х 28 500 руб.)— по нормативной себестоимости.

Дт 90 Кт 40 - 3360 руб. (858 360 руб. - 855 000 руб.) - отклонение фактической себестоимости от нормативной.

Контрольные вопросы и задания

1. Проанализируйте недостатки и достоинства каждого варианта учета готовой продукции.
2. При каком варианте возникает необходимость расчета отклонений, относящихся как к проданной продукции, так и к оставшейся на складе?
3. При каком варианте все образовавшиеся отклонения признаются расходами периода?

11.6. **Особенности учета работ, услуг**

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 «Готовая продукция» не отражается, а фактические затраты по ним по мере продажи списываются со счетов учета затрат на производство на счет 90 «Продажи».

Учет выполненных работ и оказанных услуг может осуществляться с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В этом случае по дебету счета 40 отражают фактическую себестоимость сданных работ и оказанных услуг в корреспонденции со счетами 20,23, 29, а с кредита счета 40 нормативную (плановую) себестоимость работ и услуг списывают на счет 90.

Как и при учете готовой продукции, сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 на последнее число месяца определяют отклонение фактической себестоимости от нормативной, которое относят в дебет счета 90. Счет 40 закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

Контрольные вопросы и задания

1. Для чего используют счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»?
2. Почему счет 40 не имеет сальдо на отчетную дату?
3. Назовите объекты, учитываемые на счете 40.

11.7. Продажа готовой продукции (выполнение работ, оказание услуг) покупателям и заказчикам

Завершением производственно-хозяйственного цикла является продажа готовой продукции (выполнение работ, оказание услуг).

Продажа продукции (выполнение работ, оказание услуг) осуществляется на возмездной основе в соответствии с заключенными договорами. Продукция считается проданной, если право собственности на нее перешло к покупателю; работа считается выполненной, если ее результаты приняты заказчиком; услуги считаются оказанными, если они потреблены.

Целью продажи является получение дохода, т.е. увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации (см. п. 12.1).

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним предназначен счет 90 «Продажи». При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи товаров, продукции (выполнения работ, оказания услуг) сумма выручки отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Если выручка от продажи отпущенной (отгруженной) продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то до момента признания выручки эти материальные ценности учитываются на счете 45 «Товары отгруженные». Принятые на учет по счету 45 суммы списываются в дебет счета 90 одновременно с признанием выручки от продажи продукций.

Аналитический учет по счету 45 ведут по местам нахождения и отдельным видам отгруженной продукции.

Согласно Плану счетов к счету 90 могут быть открыты субсчета: 1 «Выручка», 2 «Себестоимость продаж», 3 «Налог на добавленную стоимость», 4 «Акцизы», 9 «Прибыль/убыток от продаж».

Кроме указанных субсчетов, организация может открывать и другие, необходимые для учета субсчета, например, 5 «Расходы на продажу», 6 «Общехозяйственные (управленческие) расходы».

Записи по всем открытым субсчетам, кроме субсчета 9 «Прибыль/убыток от продаж», производятся *накопительно* в течение отчетного года. *Ежемесячно* сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4 и Другим и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно заключительными оборотами списывается с субсчета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи», кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж», закрываются внутренними записями на субсчет 90-9, тем самым субсчет 90-9 тоже закрывается.

Аналитический учет по счету 90 ведут по каждому виду проданных товаров, продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). Кроме того, аналитический учет по этому счету возможен по регионам продаж (географическим рынкам сбыта) и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

Приведем схему счета 90.

Счет *90 «Продажи»*

Дт	Кт
Себестоимость продаж (90-2)	Выручка (90-1)
Налог на добавленную стоимость (90-3)	
Акцизы (90-4) Расходы на продажу (90-5) и др.	

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Прибыль от продаж (если оборот по кредиту счета (выручка) больше оборота по дебету счета) (90-9)	Убыток от продаж (если оборот по дебету счета больше оборота по кредиту счета) (90-9)

Для отражения в учете операций продажи продукции существенно важным является момент перехода права собственности от продавца к покупателю (момент реализации), который определяется в соответствии с заключенным договором.

Рассмотрим некоторые возможные виды договоров.

1. *Договор купли-продажи*

В соответствии со ст. 454 ГК РФ по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену). В ст. 223 ГК РФ определено, что право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи (отгрузки), если иное не предусмотрено законом или договором.

Условия перехода права собственности на товар (продукцию) могут быть специально установлены договором. Таким условием может быть, например, момент оплаты. В этом случае у продавца продукция будет учитываться на счете 45 «Товары отгруженные», а у покупателя — на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» до момента наступления специально установленного договором условия.

2. *Договор мены*

Согласно ст. 567 ГК РФ по договору мены каждая сторона обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой.

Если договором мены не определено условие перехода права собственности, то право собственности на обмениваемые товары переходит в момент исполнения сторонами обязательств по договору. При этом если организация первой получает товар по договору мены, то до момента перехода права собственности (отгрузки соответствующего товара взамен полученного) этот товар учитывается на забалансовом счете 002. Если же организация первой отгружает товар, то до момента перехода права собственности (получения товара взамен отгруженного) этот товар учитывается на счете 45.

3. Для выполнения работ, оказания услуг в соответствии с ГК РФ могут заключаться *договоры подряда* (ст. 702), *договоры на выполнение НИОКТР* (ст. 769), *договоры возмездного оказания услуг* (ст. 779), *договоры перевозки* (ст. 784) и др.

Так, по договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его. Как правило, работа выполняется из материалов подрядчика, его силами и средствами. Вместе с тем в договоре могут быть установлены и другие условия, в частности такое: заказчик может передавать сырье и материалы для переработки. В этом случае в учете подрядчика и заказчика возникает необходимость отражения операций с давальческим сырьем.

Таблица 11.3. **Корреспонденция счетов по учету продажи готовой продукции (работ, услуг)**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Реализация по договору купли-продажи в случае отсутствия особых условий относительно перехода права собственности (по отгрузке): — отражена выручка от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) с НДС — начислен НДС — списана фактическая производственная себестоимость продукции (работ, услуг) — списаны расходы на продажу — выявлен финансовый результат — получена оплата	62 90-3 90-2 90-5 90-9 (99) 51	90-1 68 40, 43 (20, 23) 44 99 (90-9) 62
2. Реализация по договору купли-продажи, если установлен особый порядок перехода права собственности (например, по оплате): — списана стоимость переданной (отгруженной) покупателю продукции — начислен НДС — получена оплата (право собственности перешло к покупателю) — отражена выручка от продажи продукции с НДС — списан НДС	45 76 51 62 90-3	43 68 62 90-1 76

Продолжение табл. 11.3

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
— списана себестоимость продаж	90-2	45
— списаны расходы на продажу	90-5	44
— выявлен финансовый результат	90-9 (99)	99 (90-9)
3. Реализация по договору купли-продажи с получени- ем аванса:		
— отражено поступление аванса от покупателя	51	62, субсчет «Аванс»
— отражен НДС из суммы полученного аванса	62, субсчет «Аванс» (76)	68
— выставлен счет за проданную продукцию (выполнен- ные работы, оказанные услуги) с НДС	62	90-1
— начислен НДС	90-3	68
— зачтен аванс	62, субсчет «Аванс»	62
— зачтен НДС	68	62, субсчет «Аванс» (76)
— списана себестоимость продаж	90-2	43, 20, 23, 29
— списаны расходы на продажу	90-5	44
— выявлен финансовый результат	90-9 (99)	99 (90-9)
— отражена доплата	51	62
— отражен возврат аванса	62, субсчет •Аванс»	51
4. Продажа по договору мены		
У организации А, которая первой поставляет продукцию:		
— отгружена продукция по договору мены	45	43
— начислен НДС	76	68
— оприходованы на склад материалы, полученные от организации В	10	60
— учтен НДС	19	60
— отражена выручка от продаж по договору мены	62	90-1
— списан НДС	90-3	76
— списана себестоимость продаж по договору мены	90-2	45

Окончание табл. 11.3

Сол^ожание опепяиии	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
— зачтены обязательства по договору мены без НДС	60	62
— на сумму НДС	60 (51)	51 (62)
У *организации В:*		
— отражено поступление от организации А продукции по договору мены*	002	
— отражена выручка от продажи материалов	62	91-1
— начислен НДС	91-2	68
— списана себестоимость продаж по договору мены	91-2	10
— списана с забалансового счета стоимость получен- ных материалов	—	002
— отражен переход права собственности на материалы по договору мены	10	60
— учтен НДС	19	60
— зачтены обязательства по договору без НДС	60	62
— на сумму НДС	51(60	62 (51)
5. Изготовление продукции из давальческого сырья		
У *передающей стороны:*		
— отражена передача материалов, предназначенных для переработки	10-7	10-1
— включены в затраты:		
стоимость материалов, переданных для переработки, после завершения работ	20	10-7
стоимость переработки на основании счета перераба- тывающей организации	20	60
— учтен НДС	19	60
У *перерабатывающей организации:*		
—- отражено поступление материалов, предназначен- ных для переработки	003	
— предъявлены расчетные документы за выполненные паботы	62	90-1
— начислен НДС	90-3	68
— списаны затраты по переработке	90-2	20
— выявлен финансовый результат	90-9 (99)	99 (90-9)
— списаны с забалансового счета материалы	—	003

' Для организации В продукция организации А является материалами.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Пример 1 К3. Учет продажи готовой продукции Организация выпускает металлоизделия. За рассматриваемый период по договору купли-продажи отгружены металлоизделия строительному тресту на сумму 1 923 400 руб. (в том числе НДС — 293 400 руб.). Фактическая производственная себестоимость металлоконструкций составляет 1 500 000 руб. Расходы на продажу — \ 73 000 руб.

Необходимо определить финансовый результат, в случае особого условия перехода права собственности — по оплате, для двух вариантов учетной политики:

а) для учета готовой продукции по фактической себестоимости ис пользуется счет 43 «Готовая продукция»;

б) для учета готовой продукции используются счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и 43 «Готовая продукция»; нормативная (плановая) себестоимость металлоизделий составляет 1 500 800 руб.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Вариант А			
1. Списана стоимость переданной (отгруженной) покупателю продукции	45	43	1 500 000
2. Начислен НДС	76	68	293 400
3. Получена плата (право собственности перешло к покупателю)	51	62	1 923 400
4. Отражена выручка от продажи продукции с НДС	62	90-1	1 923 400
5. Списан НДС	90-3	76	293 400
6. Списана себестоимость продаж	90-2	45	1 500 000
7. Списаны расходы на продажу	90-5	44	73 000
8. Выявлен финансовый результат	90-9	99	57 000
Вариант Б			
1. Списана нормативная (плановая) стоимость переданной (отгруженной) покупателю продукции	45	43	1 500 800
2. Начислен НДС	76	68	293 400
3. Получена оплата (право собственности перешло к покупателю)	51	62	1 923 400

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
4. Отражена выручка от продажи продукции с НДС	62	90-1	1 923 400
5. Списан НДС	90-3	76	293 400
6. Списана себестоимость проданной продукции	90-2	45	1 500 800
7. Сторнированы отклонения фактической себестоимости от нормативной	90-2 (сторно)	40 (сторно)	800 (сторно)
8. Списаны расходы на продажу	90-5	44	73 000
9. Выявлен финансовый результат	90-9	99	57 000

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите дополнительные субсчета, которые могут быть открыты к счету 90.
2. Как закрывается субсчет 90-9?
3. Как определяется момент перехода права собственности на товар (продукцию) от продавца к покупателю в зависимости от вида до говора?

11.8. **Учет продажи товаров**

Отражение в бухгалтерском учете операций по продаже товаров различно для оптовой и розничной торговли.

В *оптовой торговле* продажа товаров отражается в учете аналогично продаже производственными организациями готовой продукции, только вместо счета 43 «Готовая продукция» используется счет 41 «Товары» (см. п. 11.7).

Организации *розничной торговли* в основном продают товары населению по договору розничной купли-продажи, при этом учет имеет ряд особенностей.

В розничной торговле оплата товаров обычно осуществляется наличными деньгами, для денежных расчетов с населением должна применяться контрольно-кассовая техника (см. п. 2.2).

Товары списываются со счета 41 в течение месяца по учетной цене.

Если в организации торговли используется натурально-стоимостная схема учета, т.е. товары учитываются по стоимости приобретения (фактической себестоимости), то количество проданного

товара умножается на соответствующую цену и тем самым рассчитывается, на какую сумму продано товаров по стоимости приобретения.

Обратите внимание на то, что согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» отпуск товаров, кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости, может проводиться: по себестоимости каждой единицы, средней себестоимости, способом ФИФО.

При стоимостной схеме учета, когда товары отражаются по продажным ценам, для выявления финансового результата необходимо определить торговую наценку, относящуюся к этим товарам. Сумма реализованной торговой наценки (РТН) определяется по окончании месяца расчетным путем по формуле

$$РТН = В \times П, \qquad (11.3)$$

где В — стоимость проданных товаров по продажным ценам (дебетовый оборот субсчета 90-2 за месяц); П — средний процент торговой наценки, который рассчитывается по формуле

$$П = \frac{ТН_н + ТН_п - ТН_в}{В + О_к} \times 100, \qquad (11.4)$$

где $ТН_Н$ — торговая наценка на остаток товаров на начало месяца (сальдо"счета 42 «Торговая наценка» на начало месяца); $ТН_П$ — торговая наценка на поступившие товары за месяц (кредитовый оборот счета 42 за месяц); $ТН_В$ — торговая наценка на выбывшие за месяц товары, кроме проданных (дебетовый оборот счета 42 за месяц); $О_к$ — остаток товаров на конец месяца (сальдо счета 41-2 «Товары в розничной торговле» на конец месяца).

Под *выбытием товаров* понимается так называемый документированный расход (возврат товаров поставщикам, списание испорченных товаров и т.п.). Во всех этих случаях составляется соответствующий документ (накладная, акт и др.), где указываются наименование выбывшего товара, его количество, цена и сумма, поэтому по выбывшим товарам всегда можно рассчитать и списать торговую наценку.

Пример 11.4. Расчет реализованной торговой наценки. На начало периода товары и соответственно торговая наценка отсутствовали. За рассматриваемый период поступили товары на сумму

24 784 руб. (без НДС); торговая наценка по ним составила 6196 руб. Выбытия товаров (возврата поставщикам) не было. Выручка от реализации товаров составила 23 235 руб. (без НДС). Остаток товаров на конец периода составил 7745 руб. (24 784 руб. + 6196 руб. - 23 235 руб.). Средний процент торговой наценки равен 20 [6196 руб.: (23 235 руб. + + 7745 руб.) x 100%].

Реализованная торговая наценка за период составила 4647 руб. (23 235 руб. x 20%).

Учет продажи товаров по договору комиссии

Согласно ст. 990 ГК РФ по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. Вещи, поступившие от комитента к комиссионеру, являются собственностью комитента, поэтому все получаемое комиссионером за реализованный товар принадлежит комитенту.

В бухгалтерском учете комитента товар отражается на счете 45 «Товары отгруженные» до момента отчуждения, о факте которого комитент узнает из отчета комиссионера, предоставляемого обычно одновременно с оплатой. У комиссионера принятые товары отражаются на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

Типовые проводки по учету продажи товаров приведены в табл. 11.4.

Таблица 11.4. **Корреспонденция счетов по учету продажи товаров**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. В *ОПТОВОЙ торговле* по договору купли-продажи в случае отсутствия особых условий о переходе права собственности (по отгрузке):	62 90-3 90-2 90-5 90-9 (99) 51	90-1 68 41-1 44 99 (90-9) 62
— отражена выручка от продажи товаров с НДС — начислен НДС — списана стоимость проданных товаров — списаны расходы на продажу — выявлен финансовый результат — получена плата		

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Окончание табл. 11.4

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
2. В *розничной торговле* по договору купли-продажи за наличный расчет:		
— поступила в кассу выручка за проданные товары	50	90-1
— списаны проданные товары (по учетным ценам)	90-2	41-2
— начислен НДС с суммы выручки	90-3	68
— списана реализованная торговая наценка, относящаяся к проданным товарам, если учет товаров ведется по продажным ценам	90-2 (сторно)	42 (сторно)
— списаны расходы на продажу	90-5	44
— выявлен финансовый результат	90-9 (99)	99 (90-9)
3. В *оптовой торговле* по договору комиссии		
У *комитента:*		
— отражена стоимость переданных комиссионеру товаров без перехода права собственности	45	41
— отражена выручка от продажи товаров согласно извещению комиссионера	62	90-1
— начислен НДС	90-3	68
— списаны проданные товары	90-2	45
— зачтена задолженность комиссионеру за посредническую деятельность	76	62
— списаны на расходы услуги комиссионера	44	76
— учтен НДС по услугам	19	76
— отражено получение платы	51	62
У *комиссионера:*		
— отражена стоимость товаров, полученных от комитента для реализации	004	—
— учтено поступление платы за проданные товары	50,51	76
— учтено комиссионное вознаграждение	76	90-1
— начислен НДС с комиссионного вознаграждения	90-3	68
— отражено перечисление комитенту платы за проданные товары	76	51
— списана стоимость проданных товаров	—	004

Пример 11.5. Магазин учитывает товары по продажным ценам. В отчетном периоде получены товары по покупным ценам на сумму 354 000 руб. (в том числе НДС — 54 000 руб.). Торговая наценка составила 160 200 руб. За рассматриваемый период все товары были проданы; в кассу поступила выручка в сумме 460 200 руб. Расходы на продажу составили 52 000 руб.

Необходимо определить финансовый результат.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Отражено поступление товара от поставщика: — учтен НДС	41-2	60	300 000
2. Начислена торговая наценка	41-2	42	160 200
3. Отражена выручка от продажи товаров с НДС	50	90-1	460 200
4. Начислен НДС	90-3	68	70 200
5. Списаны проданные товары	90-2	41-2	460 200
6. Списана реализованная торговая наценка	90-2 (сторно)	42 (сторно)	160 200 (сторно)
7. Списаны расходы на продажу	90-5	44	52 000
8. Выявлен финансовый результат	90-9	99	38 000

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите отличие продажи товаров в оптовой торговле от продажи готовой продукции производственными организациями.
2. Где должен быть зафиксирован выбранный вариант списания товаров?
3. В чем состоит преимущество договора комиссии перед договорами других видов?

11.9. **Учет расходов на продажу**

К расходам на продажу относятся затраты по сбыту продукции, оплачиваемые поставщиком. Вместе с производственной себестоимостью расходы на продажу образуют полную себестоимость.

В состав расходов на продажу входят:

- расходы на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- расходы на доставку продукции на станцию (пристань) отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- затраты на рекламу, представительские расходы;
- расходы по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством, и т.п.

Синтетический учет расходов, связанных с продажей продукции, товаров (выполнением работ, оказанием услуг), ведут на счете 44 «Расходы на продажу».

Аналитический учет по счету 44 ведут по видам и статьям расходов.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 аккумулируются все расходы, связанные с торговой деятельностью (на оплату труда, аренду, содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря, по хранению и подработке товаров и проч.).

Согласно п. 2 ст. 264 НК РФ к *представительским расходам* относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях сотрудничества и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий.

Представительские расходы включают:

- расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для лиц, участвующих в переговорах;
- транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно;
- буфетное обслуживание во время переговоров;
- оплату услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Для подтверждения представительских расходов в организации целесообразно издать приказ (распоряжение), содержащий сведения о месте и времени проведения мероприятия, перечне обсуждаемых вопросов, численности приглашенных лиц и участников со стороны организации. Представительские расходы могут быть заявлены в приказе об учетной политике, а смета представительских расходов на год может быть утверждена протоколом общего собрания акционеров и т.п.

Представительские расходы включаются в состав затрат по производству продукции (выполнению работ, оказанию услуг) только при наличии первичных документов, подтверждающих транспортные расходы, услуги переводчиков, расходы на проведение официального приема и др.

Согласно Федеральному закону от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе» рекламой считается информация, которая:.

- распространяется в любой форме, с помощью любых средств о физическом или юридическом лице, виде деятельности, товарах, идеях и начинаниях (рекламная информация);
- призвана формировать или поддерживать интерес к этим физическим, юридическим лицам, виду деятельности, товарам, идеям и начинаниям и способствовать реализации товаров, идей и начинаний;
- предназначена для неопределенного круга лиц.

Средства, которые организация тратит на размещение информации, относятся к рекламным расходам.

Распределение расходов на продажу

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров (выполнением работ, оказанием услуг). Эти суммы списываются полностью или частично в 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,

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей;

• в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, — расходы на транспортировку между проданными товарами и остатком товаров, на конец каждого месяца. Таков порядок списания только в том случае, если эти расходы не включены в стоимость товаров и их величина существенна. Расходы, относящиеся к остатку непроданных товаров, остаются на
счете 44.

Выбор метода распределения расходов устанавливается организацией и закрепляется в ее учетной политике. Например, возможно пропорциональное распределение между проданными товарами за месяц и их остатком на конец месяца.

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров (выполнением работ, оказанием услуг), ежемесячно относят на себестоимость проданной продукции (товаров).

Типовые проводки по учету расходов на продажу приведены в табл. 11.5.

Таблица 11.5. **Корреспонденция счетов по учету расходов на продажу**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Израсходованы материалы на упаковку	44	10, 16
2. Начислена заработная плата работникам: — торговых организаций (подразделений) — за упаковку, погрузку на транспортные средства и др. в производственных организациях	44	70
3. Начислен ЕСН и страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	44	69
4. Начислена амортизация по основным средствам, нематериальным активам в торговых организациях (подразделениях)	44	02,05
5. Списана стоимость специальной одежды, если срок ее эксплуатации не превышает 12 месяцев, в торговых организациях	44	10-10
6. Отражено погашение стоимости специальной одежды в течение срока полезного использования в торговых организациях	44	10-11

Окончание табл. 11.5

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
7. Списаны расходы вспомогательных производств по изготовлению тары, доставке продукции на станцию (пристань) отправления	44	23
8. Акцептованы счета рекламных агентств, транспортных организаций: — учтен НДС	44 19	60 60
9. Списаны готовая продукция и товары, использованные на цели рекламы	44	43, 41
10. Списаны представительские расходы: — учтен НДС	44 19	71, 60 71, 60
11. Списаны расходы на продажу, относящиеся к проданной (отгруженной) продукции	90 (45)	44
12. Отражена сумма недостач в пределах норм естественной убыли	44	94

Контрольные вопросы и задания

1. Относится ли к рекламе рассылка фирмой каталогов ограниченному кругу лиц, например потенциальным покупателям? Обоснуйте свое мнение.
2. Можно ли отнести к представительским расходам затраты организации на оплату билетов в театр для лиц, участвующих в переговорах по поводу заключения нового долгосрочного контракта?
3. Кратко опишите порядок распределения расходов на продажу.

11.10. **Раскрытие информации о готовой продукции и расходах на продажу в бухгалтерской отчетности**

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации в бухгалтерском балансе готовая продукция отражается по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции, либо по прямым статьям затрат за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Отгруженные товары отражаются в бухгалтерском балансе по фактической (или нормативной (плановой)) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью за-1 траты, связанные с продажей продукции, возмещаемые договорной ценой.

Торговые организации расходы на продажу, не признанные полностью в качестве расходов по обычным видам деятельности, например часть транспортных расходов, приходящихся на остаток непроданных товаров, указывают в бухгалтерском балансе по статье «Затраты в незавершенном производстве». Прочие организации показывают не списанную со счета 44 часть коммерческих расходов, относящуюся к остатку неотгруженной (нереализованной) продукции, по статье «Прочие запасы и затраты».

В форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках» расходы на продажу, относящиеся к проданной продукции (выполненным работам, оказанным услугам), показывают по статье «Коммерческие расходы».

Контрольные вопросы и задания

1. Каким образом отражается в бухгалтерском балансе готовая про дукция?
2. Перечислите затраты, которые входят в нормативную (плановую) производственную себестоимость готовой продукции.

Итоговые задания

1. Дайте определения следующих понятий: «готовая продукция», «ра бота», «услуга», «фактическая себестоимость», «учетная цена», «нор мативная (плановая) себестоимость», «резерв под снижение стоимо сти готовой продукции», «договор купли-продажи», «договор мены», «договор комиссии», «расходы на продажу», «представитель ские расходы», «расходы на рекламу».
2. Выполните комплекс проводок по данным раздела 7 журнала реги страции хозяйственных операций сквозной задачи.
3. Определите оценку готовой продукции в балансе на 31Л 2 по данным сквозной задачи.
4. Определите прибыль и убыток от продаж по следующим данным.

   Организация выпустила за отчетный период 100 ед. продукции. Пр мые затраты составили 250 000 руб.; общехозяйственные расходы

20 000 руб. Продано 80 ед. продукции по цене 3540 руб. за единицу (в том числе НДС — 540 руб.). Организация ведет учет затрат:
а) по полной производственной себестоимости;
б) по неполной производственной себестоимости.
Ответ: а) прибыль — 24 000 руб.; б) прибыль — 20 000 руб.

5. Определите финансовый результат по следующим данным.

   Организация выставила счет за отгруженную продукцию на сумму 5900 руб. (в том числе НДС — 900 руб.). Нормативная себестоимость продукции — 4000 руб. Фактическая производственная себестоимость составила:
   а) 4500 руб.;
   б) 3800 руб.
   Расходы на продажу — 600 руб.
   Для решения задачи используйте счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».
   Ответ: а) убыток от продаж — 100 руб.; б) прибыль от продаж — 600 руб.

6. Найдите процент и сумму отклонений, соответствующие отгружен ной продукции по следующим данным.

   На начало месяца на складе было 20 ед. изделий А по нормативной себестоимости 140 руб. за 1 ед. Отклонение фактической себестоимости от нормативной составляло 20 руб. За период поступило на склад 180 ед. изделий А по фактической себестоимости:
   а) 143 руб. за 1 ед.;
   б) 138 руб. за 1 ед.
   За период отгружено 150 ед. изделий по нормативной себестоимости 140 руб. за 1 ед.
   Для решения задачи используйте счет 43 «Готовая продукция» и субсчет «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» счета 43. *Ответ:* а) +2%; +420 руб.; б) -1,2%; -252 руб.

7. Определите финансовый результат и произведите окончательный расчет с покупателем по следующим данным.

   Организация получила аванс от покупателя в размере 18 000 руб. и выставила счет за отгруженную продукцию на сумму 17 700 руб. (в том числе НДС — 2700 руб.). Производственная себестоимость продукции составила 13 000 руб.; расходы на продажу — 1300 руб. *Ответ:* прибыль от продаж 700 руб.; возврат полученного аванса 300 руб.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

8. Определите финансовый результат по следующим данным.
Магазин продает мебель для кухни. За отчетный период поступило 132 комплекта кухонных гарнитуров по цене 94 400 руб. за комплект (в том числе НДС — 14 400 руб.). Продано 68 комплектов по цене 129 800 руб. за комплект (в том числе НДС - 19 800 руб.). Расходы на продажу составили 1 306 000 руб. *Ответ:* прибыль от продаж 734 000 руб.

ГЛАВА

12

Учет доходов и финансовых результатов организации

12.1. Понятие и классификация доходов организации / 12.2. Учет прочих доходов и расходов / 12.3. Учет формирования финансовых результатов

12.1. Понятие и классификация доходов организации

Термин «доход» используется в экономической литературе в разных значениях: как синоним терминов «прибыль», «выручка», трактуется как разница между выручкой и материальными затратами с амортизацией и др.

Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденным приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н, *доходами организации* признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) или погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

В соответствии с ПБУ 9/99 не относятся к доходам организации следующие поступления от юридических и физических лиц:

- суммы НДС, акцизов, экспортных пошлин и других аналогичных обязательных платежей;
- суммы по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- предварительная оплата и авансы в счет оплаты продукции (товаров, работ, услуг); переданные активы для обеспечения исполнения обязательств — задаток и залог (если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю);
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Доходы организации в зависимости от их характера, условий получения и направлений деятельности организации подразделяются следующим образом:

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

Доходами от обычных видов деятельности являются:

- выручка от продажи продукции и товаров;
- поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее — выручка).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление активов по договору аренды, предоставление за плату прав пользования объектами интеллектуальной собственности, участие в уставном капитале других организаций, выручкой считаются поступления, которые связаны с этой деятельностью (арендная плата, лицензионные платежи (включая роялти), дивиденды и т.п.).

Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований ПБУ 9/99, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

Признание доходов

Выручка признается в бухгалтерском учете при одновременном выполнении следующих условий:

1) организация имеет право на получение этой выручки, выте кающее из конкретного договора или подтвержденное иным соот ветствующим образом;

2) сумма выручки может быть определена. Иначе говоря, в до кументах должны содержаться все необходимые показатели для определения цены либо по договору, либо в соответствии с ГК РФ;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной опе рации произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность может быть в том случае, когда организация уже получила плату либо отсутствует неопределенность в отношении ее получения;

4) право собственности (владения, пользования и распоряже ния) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

5) расходы, связанные с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из перечисленных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Вместе с тем для признания в бухгалтерском учете выручки от предоставления за плату во временное пользование своих активов или предоставление прав на использование своей интеллектуальной собственности или от участия в уставном капитале других организаций достаточно соблюдения трех первых условий.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества или величине дебиторской задолженности.

Величину поступления или дебиторской задолженности определяют исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации, с учетом предоставленных скидок (надбавок), процентов за коммерческий кредит.

Корректировка выручки на сумму накидки или процентов по коммерческому кредиту отражается следующим образом:

Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт 90-1 «Выручка». Соответственно на сумму предоставляемой скидки корректировка выручки будет осуществляться той же проводкой, но методом «красное сторно».

Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения выручки принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг), либо предоставления в аренду аналогичных активов.

Согласно ПБУ 9/99 организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции *с длительным циклом изготовления* двумя возможными способами:

1) по мере готовности отдельных этапов работы, услуги, про дукции;

2) по завершении выполнения работы, оказания услуги, изго товления продукции в целом.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

С точки зрения бухгалтерского учета это означает, что организация может отражать выручку с использованием или без использования счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

На счете 46 ведут синтетический учет *законченных в соответствии с заключенными договорами этапов работ,* имеющих самостоятельное значение. Данный счет при необходимости применяют организации, выполняющие работы долгосрочного характера (строительные, проектные, геологические и т.п.).

По дебету счета 46 учитывается стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, принятых в установленном порядке, в корреспонденции со счетом 90 «Продажи». Одновременно сумма затрат по законченным и принятым этапам работ списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 90. Суммы поступивших от заказчиков средств в оплату законченных и принятых этапов отражаются по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По окончании всей работы оплаченная заказчиком стоимость этапов, учтенная на счете 46, списывается в дебет счета 62. Стоимость полностью законченных работ, учтенная на счете 62, погашается за счет ранее полученных авансов и сумм, поступивших в окончательный расчет.

Аналитический учет по счету 46 ведут по видам работ.

Доходы от обычных видов деятельности выявляются по кредиту счета 90, за минусом налогов и других аналогичных обязательных платежей за счет выручки, отраженных по дебету счета 90 (см. п. 11.2).

Пример 12.1. Организация продала продукцию на сумму 271 400 руб. (в том числе НДС — 41400 руб. и акцизы — 25 000 руб.). Доход организации составит 205 000 руб.

Контрольные вопросы и задания

1. Выполнение каких условий необходимо для признания дохода?
2. Объясните, для чего предназначен счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».
3. В каких случаях используют счет 46?

12.2. **Учет прочих доходов и расходов**

К прочим доходам относятся поступления от осуществления хозяйственных операций, которые не являются предметом деятельности организации и, как правило, носят нерегулярный характер, соответственно *прочими расходами* являются затраты по осуществлению хозяйственных операций, не являющихся предметом деятельности организации. Состав прочих доходов и расходов в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» представлен в табл. 12.1.

Таблица 12.1. **Состав прочих доходов и расходов**

Прочие доходы	Прочие расходы
Поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав пользования объектами интеллектуальной собственности, а также поступления, связанные с участием в уставном капитале других организаций, когда это не является предметом деятельности организации Поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров Проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке Прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества) Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению Поступления в возмещение причиненных организации убытков	Расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав на интеллектуальную собственность, а также расходы, связанные с участием в уставном капитале других организаций, когда это не является предметом деятельности организации Расходы, связанные'с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции и товаров Проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) Оплата услуг кредитных организаций Отчисления в оценочные резервы, а также в резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате Возмещение причиненных организацией убытков

Окончание табл. 12.1

Прочие доходы	Прочие расходы
Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году	Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году
Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности	Суммы дебиторской задолженности. по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания
Курсовые разницы	Курсовые разницы
Суммы дооценки активов	Суммы уценки активов
Активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения	Перечисление средств на цели непроизводственного характера (благотворительность, расходы на спортивные и культурные мероприятия и др.)
Прочие доходы	Прочие расходы

К санкциям за нарушение договорных обязательств относятся штрафы, пени, неустойки за нарушение договорных обязательств, например по поставкам продукции, в том числе за несвоевременную поставку, оплату счетов; простой вагонов, судов и др.

Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещение причиненных организации или организацией убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником, в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником.

Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в *доход* организации, а дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, включаются *в расходы* организации в суммах, в которых эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете, в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек.

Суммы дооценки активов признаются в отчетном периоде, к которому относится дата переоценки.

Для *синтетического учета доходов и расходов, которые в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета относятся к прочим доходам и расходам,* используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». К счету 91 могут быть открыты субсчета:

1 «Прочие доходы» — для учета поступлений, признаваем! прочими /доходами;

2 «Прочие расходы» — для учета прочих расходов;

9 «Сальдо прочих доходов и расходов», который предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Порядок учета операций по субсчетам счета 91 аналогичен порядку отражения операций по счету 90 «Продажи». Так, по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» записи производятся *накопительно* в течение отчетного гоДа. *Ежемесячно* сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 и кредитового оборота по субсчету 91-1 определяют сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц, которое (заключительными оборотами) списывают с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, счет 91 сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91, кроме субсчета 91-9, закрываются внутренними записями на счет 91-9, тем самым субсчет 91-9 тоже закрывается.

Аналитический учет по счету 91 ведут 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.

Кроме товаров, готовой продукции (работ, услуг), организации могут продавать основные средства, нематериальные активы, производственные запасы и прочие активы.

Величина поступлений от продажи основных средств и иных активов определяется в порядке, аналогичном предусмотренному п. 6 ПБУ 9/99, соответственно величина расходов — согласно п. 6 ПБУ 10/99.

Продажа активов, а также их выбытие по другим основаниям (при списании, ликвидации, безвозмездной передаче и др.) отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Расходы, связанные с выбытием соответствующего объекта, отражаются по дебету счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы». По кредиту счета 91, субсчет 1 «Прочие доходы» учитываются сумма выручки от продажи и материальные ценности (детали, узлы, металлолом) от выбывающего объекта вследствие его списания, пригодные для использования.

Типовые проводки по учету прочих доходов и расходов приведены в табл. 12.2.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Таблица 12.2. **Корреспонденция счетов по учету прочих доходов и расходов**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Отражены поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, и других видов интеллектуальной собственности	51, 52, 62	91-1
2. Отражены: — поступления, связанные с участием в уставном капитале других организаций, проценты и иные доходы по ценным бумагам — прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества	76-3 76-3	91-1 91-1
3. Отражены поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов	50, 51, 62	91-1
4. Оприходованы материалы, запчасти от списания основных средств	10	91-1
5. Учтены проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, в том числе проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации	51, 52, 58, 76	91-1
6. Проведена корректировка учетной (первоначальной) стоимости ценных бумаг: — в случае превышения текущей рыночной стоимости над учетной стоимостью — в случае превышения учетной стоимости над текущей рыночной стоимостью	58 91- 2	91-1 58
7. Отражены расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций	91-2	02, 10, 70, 69, 26
8. Списана остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов (при их продаже или выбытии)	91-2	01, 04, 10 и др.
9. Отражены расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов	91-2	23, 70, 69 **и ДР**.

Продолжение табл. 12.2

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
10. Отражены расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями	91-2	51,76
11. Начислены проценты, уплачиваемые организацией за предоставленные ей кредиты, займы	' 91-2	66,67
12. Образованы резервы под снижение стоимости материальных ценностей, обесценение финансовых вложений, по сомнительным долгам	91-2	14, 59, 63
13. Получены, признаны должником или присуждены судом к взысканию штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров	51 (76-2)	91-1
14. Отражены поступления, связанные с безвозмездным получением активов: — по основным средствам и нематериальным активам по мере начисления амортизации — по иным материальным ценностям — по мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу)	98-2 98-2	91-1 91-1
15. Выявлены при инвентаризации неучтенные объекты имущества организации	01, 07, 08, 10, 20, 21, 23, 41, 43, 50, 58	91-1
16. Списана невостребованная кредиторская, депонентская задолженность	60, 62, 76-4	91-1
17. Отражена прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, связанная с излишне начисленной амортизацией, излишне списанными материалами и проч.	02, 05, 10	91-1
18. Отражены положительные курсовые разницы	50, 52, 58 и др.	91-1
19. Учтены штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные, признанные должником или присужденные судом ко взысканию	91-2	51,76
20. Списаны расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации	91-2	20, "23
21. Списаны суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания	91-2	60, 62, 71, 73,76

Окончание табл. 12.2

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
22. Отражена отрицательная курсовая разница	91-2	50, 52, 58 **и др**.
23. Учтены расходы, связанные с рассмотрением дел в судах	91-2	76
24. Перечислены средства на спортивные мероприятия, мероприятия культурно-просветительного характера, благотворительную деятельность и проч.	76 91-2	51 76
25. Списаны некомпенсируемые потери от чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности	91-2	01, 04, 07, 08, 10, 20, 21, 23, 41, 43, 50, 58
26. Списаны затраты по ликвидации чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности	91-2	02, 10, 23, 70, 69, 71, 76

Контрольные вопросы и задания

1. Приведите примеры прочих доходов и расходов.
2. В каких случаях для выявления финансового результата от продажи используется счет 91 «Прочие доходы и расходы»?

12.3. **Учет формирования финансовых результатов**

Финансовый результат представляет собой прирост или уменьшение стоимости собственного капитала организации, образовавшийся в процессе ее предпринимательской деятельности за отчетный период. В бухгалтерском учете он определяется показателем прибыли или убытка.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации «бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основе бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса».

Основными показателями прибыли (убытков) являются: • *валовая прибыль,* определяемая как разница между выручкой от продажи товаров, продукции (работ, услуг) (за минусом НДС,

акцизов и других обязательных платежей) и себестоимостью проданных товаров, продукции (работ, услуг);

• *прибыль (убыток) от продаж,* определяемая как разница между валовой прибылью и управленческими расходами и расходами на продажу;

• *прибыль (убыток) до налогообложения,* определяемая как сумма прибыли (убытков) от продаж и прочих доходов, уменьшенных на сумму прочих расходов;

• *чистая прибыль (убыток) отчетного периода,* определяемая как разница между прибылью (убытком) до налогообложения и налоговыми и другими обязательными платежами из прибыли.

Все эти показатели содержатся в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

В бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода как самостоятельный показатель не отражается, а является составной частью показателя *нераспределенная прибыль (непокрытый убыток),* рассчитанного за весь период деятельности организации.

Для формирования финансовых результатов деятельности организации используются счета 90, 91, 99.

Счет 90 «Продажи» предназначен для учета доходов и расходов от обычных видов деятельности (см. п. 11.2).

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» используется для учета доходов и расходов от прочих операций.

Счет 99 «Прибыли и убытки» применяется для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году.

Этот результат слагается из следующих показателей:

• финансового результата от обычных видов деятельности в корреспонденции со счетом 90;

• финансового результата прочих доходов и расходов в корреспонденции со счетом 91;

• начисленного условного налога на прибыль (постоянных налоговых активов и обязательств), а также сумм причитающихся налоговых санкций в корреспонденции со счетами 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

По дебету счета 99 в течение отчетного года отражаются убытки (потери, расходы), по кредиту — прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов счета 99 за от-

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

четный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается. Заключительной записью декабря сумму чистой прибыли (убытка) отчетного года списывают со счета 99 на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Построение *аналитического учета по счету 99* должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Приведем схему счета 99.

Счет 99 «Прибыли и убытки»

Дт	Кт
Убытки от продаж (с кредита субсчета 90-9 «Продажи»)	Прибыль от продаж (с дебета субсчета 90-9)
Убыток от прочих доходов и расходов (с кредита субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»)	Прибыль от прочих доходов и расходов (с дебета субсчета 91-9)
Условный расход по налогу на прибыль, постоянное налоговое обязательство (с кредита счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»)	Условный доход по налогу на прибыль, постоянный налоговый актив (с дебета счета 68)
Налоговые санкции за нарушение действующего законодательства (с кредита счетов 68 и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»)	
Сальдо — непокрытые убытки	Сальдо — чистая прибыль

Пример 12.2. Организация за рассматриваемый период получила прибыль от продажи продукции в размере 30 000 руб.; выявлены излишки материалов при инвентаризации — 3500 руб.; оплата услуг банка составила 13 800 руб.; списана депонентская задолженность с истекшим сроком исковой давности в сумме 1300 руб.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Выявлена прибыль от продажи продукции	90-9	99	30 000
2. Выявлены излишки материалов	10	91-1	3500

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
3. Оплачены услуги банка	91-2	51	13 800
4. Списана депонентская задолженность с истекшим сроком исковой давности	76-4	91-1	1300
5. Выявлен убыток от прочих доходов и расходов	99	91-9	9000

Финансовый результат отчетного периода — прибыль до налогообложения, равная 21 000 руб.

Учет доходов будущих периодов

Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе как доходы будущих периодов. Они списываются на финансовые результаты при наступлении отчетного периода, к которому относятся.

Для учета доходов, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, предназначен счет 98 «Доходы будущих периодов». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета.

Субсчет 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов». По кредиту субсчета в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами отражаются арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, абонентская плата за пользование средствами связи, выручка за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам и другие доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам.

Субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления». По кредиту субсчета отражается рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно.

Суммы, учтенные на этом субсчете, списываются в кредит сче та 91 «Прочие доходы и расходы»:

- по безвозмездно полученным основным средствам и немате риальным активам — по мере начисления амортизации;
- по иным безвозмездно полученным материальным ценно стям — по мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу).

Субсчет 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы». По кредиту субсчета в корреспонденции со счетом 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» отражаются суммы недостач, выявленные за прошлые отчетные периоды (до отчетного года), признанные виновными лицами, или суммы, присужденные ко взысканию судом. Одновременно на эти суммы кредитуется счет 94 в корреспонденции с субсчетом 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

По мере погашения задолженности по недостачам кредитуется субсчет 73-2 в корреспонденции со счетами учета денежных средств при одновременном отражении поступивших сумм по кредиту счета 91 (прибыли прошлых лет, выявленные в отчетном году) и дебету субсчета 98-3.

Субсчет 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостачам ценностей». По кредиту субсчета в корреспонденции с субсчетом 73-2 отражают разницу между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и стоимостью, числящейся в бухгалтерском учете организации. По мере погашения задолженности соответствующие разницы списывают с субсчета 98-4 в кредит счета 91.

Типовые проводки по учету финансовых результатов приведены в табл. 12.3.

Таблица 12.3. **Корреспонденция счетов по учету финансовых результатов**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Относится ежемесячно сумма прибыли от продаж, выявленная на крнец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	90-9	99
2. Относится ежемесячно сумма убытков от продаж, выявленная на конец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	99	90-9
3. Закрываются субсчета учета продаж заключительными проводками в конце отчетного года: — списываются обороты по учету выручки от продаж — списываются обороты по учету себестоимости — списываются обороты по учету НДС	90-1 90-9 90-9	90-9 90-2 90-3
4. Отражены доходы, относящиеся к будущим периодам	50, 51, 52, 62, 76	98-1

Окончание табл. 12.3

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
5. Списаны доходы будущих периодов на доходы отчетного периода	98-1	91-1
6. Выявлены в отчетном году суммы недостач за прошлые годы: — одновременно По мере погашения задолженности: — одновременно	94 73-2 50, 70 98-3	98-3 94 73- 2 91-1
7. Отражена разница между суммой, взыскиваемой с виновного лица за недостачу или порчу имущества, и его балансовой стоимостью По мере погашения задолженности: — одновременно	73-2 50,70 98-4	98-4 73-2 91-1
8. Относится ежемесячно сумма прибыли от прочих доходов и расходов, выявленная на конец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	91-9	99
9. Относится ежемесячно сумма убытков от прочих доходов и расходов, выявленная на конец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	99	91-9
10. Закрыты субсчета по учету прочих доходов и расходов заключительными проводками в конце отчетного года: — списаны обороты по учету прочих доходов — списаны обороты по учету прочих расходов	91-1 91-9	91-9 91-2
11. Начислено постоянное налоговое обязательство	99	68
12. Начислен постоянный налоговый актив	68	99
13. Начислены условный расход по налогу на прибыль, налоговые санкции за нарушение действующего законодательства	99	68, 69
14. Начислен условный доход по налогу на прибыль	68	99
15. Закрыт счет 99 «Прибыли и убытки» заключительными проводками в конце отчетного года на сумму: — чистой прибыли — убытка	99 84	84 99

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Контрольные вопросы и задания

1. Перечислите основные показатели прибыли.
2. Для чего предназначены синтетические счета 90 и 91?
3. Каким образом закрывается синтетический счет 99?
4. Кратко опишите порядок учета доходов будущих периодов.

Итоговые задания

1. Дайте определения следующих понятий: «экономическая выгода», «доходы по обычным видам деятельности», «прочие доходы», «выручка», «валовая прибыль», «прибыль от продаж», «прибыль до налогообложения», «чистая прибыль отчетного периода», «финансовый результат деятельности организации», «доходы будущих периодов».
2. Выполните комплекс проводок по данным раздела 9 журнала регистрации хозяйственных операций сквозной задачи.
3. Определите величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в балансе на 31.12 по данным сквозной задачи.
4. Выполните бухгалтерские проводки и определите обороты по субсчетам к счету 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» по следующим данным.

   В течение отчетного месяца в организации были совершены операции:
   а) получен на расчетный счет признанный должником штраф за нарушение условий договора — 15 000 руб.;
   б) поступили по договору дарения материалы — 1000 руб. Материалы использованы в основном производстве;
   в) начислена арендная плата за помещение, сданное в аренду — 23 600 руб. (с НДС). Предоставление имущества в аренду не относится к обычным видам деятельности организации;
   г) начислена амортизация помещения, сданного в аренду, — 8000 руб.;
   д) оприходованы излишки товаров, выявленные при инвентаризации, по рыночной стоимости — 2000 руб.;
   е) списана готовая продукция, уничтоженная в результате наводнения, — 42 000 руб.;
   ж) получена выручка от продажи продукции — 354 000 руб. (в том числе НДС — 54 000 руб.). Расходы, отнесенные на себестоимость проданной продукции, составили 243 000 руб., расходы на продажу — 20 000 руб.;
   з) банковские услуги — 1500 руб.;

   и) начислены проценты за полученный кредит — 3000 руб.;
   к) списана невостребованная депонентская задолженность — 3500 руб.;
   л) образован резерв под снижение стоимости материалов — 1000 руб.

5. Определите сальдо на счете 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» на 1 декабря по следующим данным.

   На основании договора аренды, действующего с 1 сентября по 31 декабря, организация получила 30 августа арендную плату на расчетный счет в сумме 47 200 руб. (с НДС) за весь срок действия договора. *Ответ:* 10 000 руб.

6. Определите конечный финансовый результат деятельности организации по следующим данным.

   За отчетный год деятельность организации характеризуется следующими показателями: выручка от продажи продукции — 944 000 руб. (в том числе НДС — 144 000 руб.); себестоимость продажи — 700 000 руб., расходы на продажу — 20 000 руб.; прочие доходы — 180 000 руб., прочие расходы — 60 000 руб.; текущий налог на прибыль — 48 000 руб. *Ответ:* чистая прибыль — 152 000 руб.

ГЛАВА

13

Учет капитала

13.1. Понятие учетной категории «капитал» / 13.2. Учет уставного капитала / 13.3. Учет резервного и добавочного капитала / 13.4. Учет чистой (нераспределенной) прибыли / 13.5. Учет начисления и выплаты дивидендов / 13.6. Раскрытие информации о капитале в бухгалтерской отчетности

13.1. **Понятие учетной категории «капитал»**

Для целей бухгалтерского учета определение капитала приведено в п. 7.4 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России: «Капитал представляет собой остаток хозяйственных средств организации после вычета из них кредиторской задолженности».

Капитал определяется стоимостью активов, по которым у организации отсутствуют обязательства (чистых активов). Величина этих активов рассчитывается путем вычитания из суммы активов, принимаемых к расчету, суммы обязательств, принимаемых к расчету. Порядок расчета стоимости чистых активов определен совместным приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. № Юн, 03/6-пз «О порядке оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

Чистые активы определяются путем вычитания из суммы активов, принимаемых к расчету, суммы пассивов, принимаемых к расчету, т.е. по формуле

$$А_{пр} — П_{пр}, \qquad (13.1)$$

где А^—активы, принимаемые к расчету. В состав активов включаются внеоборотные активы, отражаемые в разделе I бухгалтерского баланса, и оборотные активы, отражаемые в разделе II баланса. При расчете из стоимости оборотных активов исключаются фактические затраты по выкупу собственных акций у акционеров и задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный ка-

питал; Ппр — пассивы, принимаемые к расчету. В состав пассивов включаются долгосрочные обязательства, отражаемые в разделе IV баланса, и краткосрочные обязательства, отражаемые в разделе V баланса. При расчете из стоимости краткосрочных обязательств исключаются доходы будущих периодов. Принимая в расчет то, что фактические затраты по выкупу собственных акций у акционеров отражаются с минусом в разделе III баланса, стоимость чистых активов можно расчислить по формуле

$$ЧА = Шр - ЗУ + ДБП, \qquad (13.2)$$

где Шр — итог раздела III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса; ЗУ — задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал; ДБП — доходы будущих периодов.

Пример 13.1.В годовом балансе организации итог по активу баланса составил 25 467 000 руб.; итог раздела III «Капитал и резервы» баланса равен 3 500 000 руб. Доходы будущих периодов составили 425 000 руб. Задолженности учредителей по взносам в уставный капитал нет. Величина чистых активов равна 3 925 000 руб.

Стоимость чистых активов акционерные общества оценивают ежеквартально и в конце года. Информация об их стоимости раскрывается в промежуточной и годовой отчетности.

Данная методика расчета чистых активов может быть использована и для организаций других организационно-правовых форм.

К капиталу организации относятся: уставный (складочный) капитал, добавочный капитал, резервный капитал и нераспределенная прибыль.

Синтетический учет формирования и движения капитала осуществляется на следующих счетах: 80 «Уставный капитал», 81 «Собственные акции (доли)», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по счетам 81—84 организуется следующим образом:

- на счете 80 — по учредителям, по стадиям формирования ка питала, а в акционерных обществах и по видам акций;
- на счете 82 — по направлениям использования средств;
- на счете 83 — по источникам образования и направлениям использования средств;
- на счете 84 — по направлениям использования средств.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите составляющие чистых активов организации.
2. Что включается в пассивы, принимаемые к расчету?
3. На каких счетах ведется синтетический учет формирования и дви жения капитала?

13.2. **Учет уставного капитала**

Уставный капитал — это минимальная величина имущества организации, гарантирующая интересы ее кредиторов.

В зависимости от организационно-правовой формы организации уставный капитал конкретизируется в следующих понятиях:

- «уставный капитал хозяйственных обществ» (акционерных обществ и обществ с ограниченной или дополнительной ответст венностью);
- «складочный капитал хозяйственных товариществ»;
- «уставный фонд государственных или муниципальных уни тарных предприятий»;
- «паевой фонд производственных или потребительских ко оперативов».

Величина уставного капитала, зарегистрированного в учредительных документах, определяется совокупностью вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) в денежном выражении.

В качестве вклада учредителями (участниками) могут быть внесены денежные средства или иное имущество, а также имущественные и иные права, имеющие денежные оценки. Денежная оценка вклада проводится по соглашению между участниками и в случаях, предусмотренных законодательством, подлежит независимой экспертной оценке.

Денежный вклад иностранного учредителя зачисляется в рублевом эквиваленте по курсу на дату подписания учредительных документов. Курсовая разница, возникающая из-за несовпадения этой даты и даты фактического внесения вклада, подлежит отнесению на счет 83 «Добавочный капитал».

ГК РФ установлено, что сумма чистых активов не может быть меньше размера уставного капитала. В противном случае его необходимо уменьшить до суммы чистых активов.

Для обобщения информации о движении уставного капитала организации предназначен счет 80 «Уставный капитал». Сальдо по

счету 80 должно соответствовать размеру уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда), зафиксированному в учредительных документах.

Записи по счету 80 осуществляются только после внесения изменений в устав организации в установленном законодательством порядке.

Размеры и порядок формирования уставного капитала регламентируются ГК РФ и законами, регулирующими создание и деятельность организаций разных организационно-правовых форм.

Учет уставного капитала в акционерных обществах

Уставный капитал акционерного общества равен номинальной стоимости его акций. В течение трех месяцев с момента регистрации акционерного общества должно быть оплачено не менее 50% акций, распределенных при его учреждении.

Для акционерных обществ в соответствии с действующим законодательством установлен минимальный размер уставного капитала:

- для открытых акционерных обществ — 1000 МРОТ;
- для закрытых акционерных обществ — 100 МРОТ.

В закрытых акционерных обществах акции распределяются среди заранее определенных физических и юридических лиц, в открытых акционерных обществах — путем продажи на фондовом рынке, причем если цена продажи (рыночная) выше номинальной, то разницу относят на счет 83 «Добавочный капитал».

Акции подразделяются на обыкновенные (простые) и привилегированные. Для получения информации о видах акций к счету 80 «Уставный капитал» необходимо открыть субсчета «Обыкновенные акции», «Привилегированные акции» и т.д.

Владельцы *обыкновенных акций* получают дивиденды по ним в зависимости от результатов хозяйственной деятельности (суммы полученной чистой прибыли). Общее собрание акционеров решает, какую долю этой прибыли направить на выплату дивидендов.

Привилегированные акции дают право на гарантированный доход независимо от результатов работы организации. Дивиденды по ним выплачиваются не ниже установленного размера (обычно в процентах к их номинальной стоимости). Однако владельцы этих акций не имеют права голосовать на общем собрании акционеров, т.е. не имеют права на участие в управлении.

Для получения информации о стадиях формирования уставного капитала в акционерных обществах к счету 80 целесообразно открыть, в частности, субсчета «Объявленный капитал» (в сумме, записанной в уставе акционерного общества), «Подписной капитал» (на стоимость акций, по которым произведена подписка), «Оплаченный капитал» (в размере средств, внесенных учредителями), «Изъятый капитал» (на стоимость акций, изъятых из обращения путем выкупа их у акционеров).

На каждой стадии формирования уставного капитала (государственная регистрация акционерного общества, подписка на акции, оплата их и т.д.) делают записи по дебету или кредиту указанных субсчетов.

В дальнейшем, после полной оплаты уставного капитала, акционерное общество вправе принять решение увеличить уставный капитал путем увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций. Это осуществляется за счет дополнительных вкладов учредителей или за счет добавочного капитала, а также за счет нераспределенной прибыли.

Уставный капитал акционерного общества может быть уменьшен путем снижения номинальной стоимости акций или выкупа собственных акций и их аннулирования. Выкупленные собственные акции учитывают в сумме фактических затрат на их Приобретение по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» в корреспонденции со счетами денежных средств. При аннулировании собственных акций (Дт 80 Кт 81) разницу, возникающую на 81 счете между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью, относят на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Счет 81 используют и в том случае, когда акции приобретаются для целей перепродажи или передачи участникам и третьим лицам.

В Федеральном законе от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» указано, что, если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше уставного капитала, общество обязано объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего уставного капитала (Дт 80 Кт 75). Если стоимость чистых активов становится меньше определенного Законом минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации.

Учет уставного капитала в обществах с ограниченной ответственностью

Уставный капитал в обществах с ограниченной ответственностью составляется из денежных и иных вкладов учредителей. Минимальный размер уставного капитала равен 100 МРОТ. На день регистрации он должен быть оплачен не менее чем, на 50%.

В процессе деятельности таких обществ увеличение уставного капитала осуществляется за счет дополнительных взносов учредителей, добавочного капитала или нераспределенной прибыли, а уменьшение проводится при уменьшении вкладов участников или при выходе участника общества. В последнем случае общество обязано выплатить стоимость доли участника выбывающего денежными средствами или иным имуществом за счет разницы между чистыми активами и уставным капиталом, а если ее недостаточно, то за счет уставного капитала.

Учет складочного (долевого) капитала в хозяйственных товариществах

Складочный (долевой) капитал хозяйственных товариществ составляется из долей участников и формируется путем внесения вкладов участниками (товарищами) денежными средствами или иным имуществом, имущественными и иными правами. Минимальный размер складочного капитала законодательством не регламентируется.

Хозяйственные товарищества могут создаваться в форме полного товарищества или товарищества на вере. Участники полного товарищества и полные товарищи товарищества на вере несут субсидиарную ответственность своим имуществом по обязательствам товарищества. Товарищи — вкладчики товариществ на вере несут риск убытков, связанных с деятельностью товарищества, в пределах сумм внесенных ими вкладов.

Участник полного товарищества обязан внести к моменту государственной регистрации не менее 50% своего вклада в складочный капитал.

Товарищи могут передать свою долю в складочном капитале другому вкладчику или третьему лицу. Прибыль и убытки хозяйственного товарищества распределяются между участниками пропорционально их доле в складочном капитале.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Учет уставного фонда на государственных и муниципальных унитарных предприятиях

При создании государственного и муниципального унитарного предприятия оно наделяется имуществом, которое принадлежит ему на праве хозяйственного ведения или 'оперативного управления. Собственник (государственный или муниципальный орган) должен полностью оплатить уставный фонд до государственной регистрации предприятия.

В соответствии с законодательством размер уставного фонда должен быть не менее 1000 МРОТ. Уставный фонд может быть увеличен путем дополнительных вкладов собственником или уменьшен путем изъятия имущества.

Порядок распределения прибыли от деятельности унитарного предприятия устанавливается собственником.

Учет паевого фонда в производственных кооперативах

Паевой фонд производственного кооператива составляют паевые взносы (паи) членов кооператива. Он образуется за счет взносов членов кооператива, а в дальнейшем также за счет направления части нераспределенной прибыли в паевой фонд. Часть имущества кооператива может составлять неделимый фонд. Минимальный размер паевого фонда законодательством не установлен.

К моменту государственной регистрации производственного кооператива его члены должны внести не менее 10% паевого взноса, а остальную часть — в течение года с момента регистрации.

Прибыль производственного кооператива распределяется между его членами пропорционально их трудовому вкладу или иным способом, предусмотренным уставом кооператива.

При выходе из кооператива члену кооператива выплачивается стоимость пая или выдается имущество, соответствующее стоимости пая.

Типовые проводки по учету уставного капитала приведены в табл. 13.1.

Таблица 13.1. **Корреспонденция счетов по учету уставного капитала**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Формирование уставного (складочного) капитала или паевого фонда		

Продолжение табл. 13.1

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1.1. Зарегистрирован уставный (складочный) капитал 1.2. Внесены вклады: — денежные — имущественные — передана сумма восстановленного НДС — отражена положительная (отрицательная) курсовая разница по вкладу иностранного участника — отражен эмиссионный доход от продажи акций по цене выше номинальной	75-1 50, 51 08,10 **и др**. 19 75-1 (83) 51	80 75-1 75- 1 83 83 (75-1) 83
2. Увеличение уставного (складочного) капитала или паевого фонда: — за счет увеличения вкладов участников (членов кооператива) — за счет добавочного капитала — за счет нераспределенной прибыли	75-1 83 75- 1 84 75-1	80 75-1 80 75- 1 80
3. Уменьшение уставного (складочного) капитала путем: — уменьшения номинальной стоимости акций в акционерном обществе — аннулирования части собственных акций, выкупленных у акционеров (по номинальной стоимости) — одновременно на разницу между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью — возвращения вклада участнику или пая члену кооператива	80 80 81 (91) 80	75-1 81 91 (81) 75-1
4. Начислены дивиденды участникам акционерного общества, общества с ограниченной ответственностью (распределена прибыль между участниками хозяйственных товариществ или членами кооператива): — работникам организации — сторонним лицам — удержан НДФЛ у участников — физических лиц, налог на прибыль — у участников — юридических лиц	84 84 70, 75-2	• 70 75-2 68

Окончание табл. 13.1

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
5. Формирование уставного фонда унитарного предприятия: — зарегистрирован уставный фонд — получено имущество на баланс от государственного или муниципального органа	75-1 01, 10. 50, 51 **и др.**	80 75-1
6. Распределение прибыли унитарного предприятия: — начислены доходы — удержан НДФЛ с работников предприятия	84 70	70, 75-2 68
7. Увеличение уставного фонда по решению собственника: — увеличен уставный фонд — получен дополнительный вклад	75-1 01, 10, 51 **др.**	80 75-1
8. Уменьшение уставного фонда по решению собственника: — уменьшен уставный фонд — изъята денежная сумма — изъято имущество	80 75-1 75-1	75-1 50,51 01, 10 **и др.**

Пример 13.2. Учредителями общества с ограниченной ответственностью с уставным капиталом 200 000 руб. являются два участника: российское и иностранное физические лица. Доля первого была определена в 170 000 руб. и внесена облигациями; доля второго — в 30 000 руб. — внесена иностранной валютой в сумме 1000 д.е.; курс д.е. на день подписания учредительных документов составил 30 руб. за 1 д.е., на день фактического внесения вклада — 29,5 руб.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		**Сумма, руб.**
	Дебет	Кредит	
1. Зарегистрирован уставный капитал	75	80	200 000
2. Внесен вклад первым участником	58	75	170 000
3. Внесен вклад вторым участником	52	75	29 500
4. Отражена отрицательная курсовая разница по вкладу иностранного участника	83	75	500

Контрольные вопросы и задания

1. Перечислите названия уставного капитала в зависимости от органи зационно-правовой формы организаций.
2. Какие существуют правила относительно размера уставного капи тала?
3. Какие права дают привилегированные акции?
4. Каким образом можно увеличить уставный капитал акционерного общества?
5. Перечислите особенности учета уставного капитала в обществах с ограниченной ответственностью.
6. Из чего состоит складочный капитал в хозяйственных товари ществах?
7. Кратко охарактеризуйте порядок учета паевого фонда в производст венных кооперативах.

13.3. Учет резервного и добавочного капитала

В соответствии с действующим законодательством и учредительными документами хозяйственные общества вправе, а акционерные общества обязаны создавать резервные фонды (резервный капитал).

В акционерном обществе резервный фонд формируется в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5% от его уставного капитала. Резервный фонд создается в обязательном порядке за счет ежегодных отчислений от чистой прибыли в размере не менее 5% годовой чистой прибыли до достижения величины, предусмотренной уставом.

Резервный фонд в акционерных обществах предназначен для следующих операций:

- покрытия убытков;
- погашения облигаций общества, если нет других источни ков;
- выкупа акций по требованию акционеров, если отсутствуют иные источники.

Кроме обязательного резервного фонда, акционерные общества могут создавать и другие фонды, например предназначенные для выплаты дивидендов по привилегированным акциям в случае отсутствия нераспределенной прибыли отчетного года.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

В обществах с ограниченной ответственностью порядок формирования, размер и направления использования резервного фонда законодательно не регламентируются, поэтому соответствующие положения должны быть установлены в учредительных документах.

Информация о состоянии и движении резервного капитала отражается на счете 82 «Резервный капитал». Увеличение резервного капитала отражается по кредиту счета, а использование средств учитывается по дебету счета 82.

В бухгалтерском балансе резервные фонды, образованные в соответствии с законодательством и учредительными документами, показываются раздельно.

Добавочный капитал формируется в ходе деятельности организации. Порядок его образования регламентируется нормативными актами.

Информация о формировании и движении добавочного капитала отражается на счете 83 «Добавочный капитал».

По кредиту счета показывают образование и пополнение добавочного капитала на основе следующих средств:

- прироста стоимости внеоборотных активов, выявленного при переоценке;
- эмиссионного дохода, получаемого акционерными обществами при формировании уставного капитала за счет продажи акций по цене выше номинальной стоимости;
- других источников, предусмотренных законодательством.

По дебету счета делают записи в случаях направления средств на следующие цели:

- увеличение уставного капитала;
- погашение сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявленных при переоценке;
- распределение между учредителями.

При ликвидации организации остатки резервного и добавочного капитала перечисляются на счет 80, а потом распределяются между участниками.

Типовые проводки по учету резервного и добавочного капитала приведены в табл. 13.2.

Таблица 13.2. **Корреспонденция счетов по учету резервного и добавочного капитала**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Формирование резервного капитала: — произведены отчисления от нераспределенной прибыли в резервный капитал	- 84	82
2. Использование средств резервного капитала: — направлены средства резервного капитала на покрытие убытка организации за отчетный год	82	84
3. Образование добавочного капитала: — отражена дооценка основных средств — учтен эмиссионный доход от реализации акций — учтена положительная курсовая разница по вкладу иностранного участника	01 83 50,51 75-1	83 02 83 83
4. Использование средств добавочного капитала: — погашены за счет средств добавочного капитала суммы снижения стоимости ранее дооцененного имущества, выявленные при переоценке — направлены средства на увеличение уставного капитала — отражена отрицательная курсовая разница по вкладу иностранного участника — списана дооценка основных средств при их выбытии	02 83 83 75-1 83 83	83 01 75-1 80 75-1 84

Контрольные вопросы и задания

1. Перечислите направления использования резервного фонда в акционерных обществах.
2. В чем заключаются различия в формировании резервного фонда в акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью?
3. Что происходит с остатками добавочного и резервного капитала при ликвидации организации?

13.4. Учет чистой **(нераспределенной) прибыли**

Под чистой прибылью (чистым убытком) организации за отчетный год подразумевается итоговый финансовый результат ее деятельности за этот период. Он слагается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов за вычетом налога на прибыль.

Информация о наличии и движении нераспределенной прибыли отражается на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сальдо счета 84 характеризует нераспределенную прибыль (непокрытый) убыток за весь период деятельности организации.

Сумма чистой прибыли отчетного года выявляется по окончании года и списывается заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 с дебета счета 99 «Прибыли и убытки».

Сумму чистого убытка отчетного года списывают заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 с кредита счета 99. Убыток отчетного года списывают за счет средств резервного капитала, уменьшения уставного капитала, а также за счет целевых взносов участников и др.

Нераспределенная прибыль по решению компетентного органа организации (общего собрания акционеров, собрания участников и др.) может быть использована на следующие цели:

- выплату дивидендов (доходов) участникам;
- погашение убытков прошлых лет;
- пополнение резервного капитала;
- увеличение уставного капитала;
- капитализацию путем финансирования производственного развития и другие аналогичные мероприятия по приобретению (созданию) нового имущества. В этом случае величина нераспределенной прибыли не уменьшается, но меняется структура средств в активе баланса. Для формирования информации об использовании прибыли для этих целей целесообразно ввести специальный субсчет 84-1 «Нераспределенная прибыль, использованная для приобретения (создания) нового имущества».

Порядок использования нераспределенной прибыли устанавливается в учредительных документах организации.

Типовые проводки по учету нераспределенной прибыли приведены в табл. 13.3.

Таблица 13.3. **Корреспонденция счетов по учету нераспределенной прибыли**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Отражена чистая (нераспределенная) прибыль отчетного года	99	84
2. Начислены дивиденды участникам		70, 75-2
3. Направлены средства нераспределенной прибыли на увеличение резервного капитала	84	82
4. Направлены средства нераспределенной прибыли на увеличение уставного капитала	84 75	75 80
5. Направлены средства на финансирование капитальных вложений	84	84-1
6. Выявлен чистый убыток по результатам отчетного года	84	99
7. Погашен убыток за счет резервного капитала	82	84
8. Погашен убыток за счет взносов участников	75	84
9. Доведен размер уставного капитала до величины чистых активов	80	84
10. Списана дооценка объекта основных средств при его выбытии	83	84

Пример 13.3. Организация была учреждена в начале 200X г. с уставным капиталом 400 000 руб. На 31.12 200X была получена чистая прибыль в сумме 63 000 руб., из которой 20 000 руб. было направлено на выплату дивидендов; 3150 руб. — на формирование резервного фонда; остальное — на развитие производства. В следующем году был получен убыток в сумме 10 000 руб. На погашение убытка были направлены средства резервного капитала.

Будут сделаны следующие бухгалтерские проводки.

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1. Зарегистрирован уставный капитал	75	80	400 000
2. Определена чистая (нераспределенная) прибыль отчетного года	99	84	63 000
3. Начислены дивиденды	84	75	20 000
4. Направлены средства на формирование резервного капитала	84	82	3150

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
3. Направлены средства на финансирование развития производства	84	84-1	39 850
4. Выявлен убыток отчетного года	84	99	10 000
5. Направлены средства резервного капитала на покрытие убытка отчетного года	82	84	3150

Контрольные вопросы и задания

1. Для чего предназначен синтетический счет 84?
2. Каким образом выявляется в организации сумма чистой прибыли отчетного года?
3. Перечислите цели, на которые может быть использована нераспре деленная прибыль в организации.

13.5. Учет **начисления и выплаты дивидендов**

Дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении чистой (нераспределенной) прибыли. Как правило, источником для начисления дивидендов является чистая прибыль отчетного года.

Законодательством для обществ установлен запрет на выплату дивидендов, в частности, в следующих ситуациях:

а до полной оплаты всего уставного капитала;

в в случае несостоятельности (банкротства) общества либо, если выплата дивидендов приведет к этой ситуации;

° если стоимость чистых активов меньше уставного капитала и резервного фонда.

В акционерных обществах решение о выплате дивидендов, величине и форме выплаты принимает общее собрание акционеров. Размер дивидендов не может быть больше рекомендованного советом директоров (наблюдательным советом) общества. Размер дивидендов устанавливается отдельно по обыкновенным и привилегированным акциям. Размер дивидендов по привилегированным акциям указывается в уставе общества, как правило, в твердой денежной сумме на одну акцию или в процентах к ее номинальной стоимости. Общество может создавать специальные резервные

фонды за счет чистой прибыли для выплаты дивидендов по привилегированным акциям.

Организация, выплачивающая дивиденды, обязана удержать с физических лиц НДФЛ по ставке 9% (15% — для лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ), а с юридических лиц — налог на прибыль по ставке 9% с начисленных сумм (15% — для лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ).-

Дивиденды могут выплачиваться как деньгами, так и другим имуществом организации, если это предусмотрено ее уставом. В частности, объявленные дивиденды можно выплачивать собственными акциями общества, выкупленными у акционеров. Выплачивать дивиденды путем эмиссии дополнительных акций нельзя.

Типовые проводки по учету начисления дивидендов приведены в табл. 13.4.

Таблица 13.4. **Корреспонденция счетов по учету начисления дивидендов**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Начислены дивиденды участникам — работникам организации	84	70
2. Начислены дивиденды прочим участникам	84	75-2
3. Начислены дивиденды за счет резервного фонда	82	70, 75-2
4. Удержан НДФЛ с сумм дивидендов, начисленных физическим лицам: — работникам организации — сторонним лицам	70 75- 2	68 68
5. Начислен налог на прибыль с сумм дивидендов, начисленных юридическим лицам	75-2	68
6. Выплачены дивиденды денежными средствами	70, 75-2	50,51
7. Выплачены дивиденды готовой продукцией и товарами	70, 75-2 90	90 43,41
8. Выплачены дивиденды прочим имуществом	70, 75-2 91	91 01,10
9. Выплачены дивиденды собственными акциями	70, 75-2	81
10. Списана задолженность по выплате дивидендов по истечении срока исковой давности	70, 75-2	91

Контрольные вопросы и задания

1. Перечислите ситуации, в которых законодательством запрещается выплата дивидендов.
2. Каким должен быть размер дивидендов?
3. Каковы удержания при выплате дивидендов?

13.6. Раскрытие информации о капитале в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности информация о капитале представлена в бухгалтерском балансе по строкам «Уставный капитал», «Резервный капитал», «Добавочный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а также в форме № 3 «Отчет об изменениях капитала».

Рекомендуемая форма отчета об изменениях капитала приведена в Указаниях о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н. Перечень обязательных показателей, которые должны быть представлены в отчете об изменениях капитала, приведен в п. 30 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденного приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н. Дополнительно раскрываются данные о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и оплаченных; количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, ее дочерних и зависимых обществ.

Контрольные вопросы и задания

1. Перечислите строки, по которым в бухгалтерском балансе отражаются показатели капитала.
2. Изучив самостоятельно ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», назовите обязательные показатели, которые должны быть представлены в отчете об изменениях капитала.
3. Какие данные могут быть дополнительно раскрыты в пояснениях к отчетности?

Итоговые задания

1. Дайте определения следующих понятий: «капитал», «чистые активы», «уставный капитал», «обыкновенные акции», «привилегированные акции», «складочный капитал», «уставный фонд», «резервный фонд», «дополнительный капитал», «эмиссионный доход», «нераспределенная прибыль», «чистая прибыль», «дивиденды».
2. Выполните проводки по учету капитала в сквозной задаче.
3. Определите величину капитала в балансе на 31.12.200Х по данным сквозной задачи.
4. Определите финансовый результат от операции продажи акций по следующим данным.

   Акционерное общество приобрело 2000 собственных акций номинальной стоимостью 1000 руб. каждая. Цена приобретения одной акции — 1200 руб.; акции приобретены по безналичному расчету; 1400 акций были проданы, общая сумма поступлений от продажи составила 1736 тыс. руб.; остальные 600 акций погашены. *Ответ:* финансовый результат от продажи акций составляет прибыль — 56 000 руб., а от погашения акций убыток — 120 000 руб.

5. Как изменилась величина капитала организации, если имеются следующие данные?

   Акционерное общество приняло решение об увеличении уставного капитала на сумму 500 000 руб. за счет выпуска 5000 шт. дополнительных акций номинальной стоимостью 100 руб. каждая. В результате проведенной открытой подписки дополнительные акции были проданы по цене ПО руб. каждая. *Ответ:* капитал увеличился на 550 000 руб.

6. Определите суммы начисленных и выплаченных дивидендов по следующим данным.

   Акционеры имеют следующую долю в уставном капитале организации: работники организации (А) — 30%; сторонние физические лица (Б) — 15%; российские юридические лица (В) — 35%; иностранное физическое лицо (Г) — 20%. Общая сумма чистой прибыли, подлежащей распределению, составляет 1000 тыс. руб. *Ответ.* Начислено: А — 30 000 руб.; Б — 15 000 руб.; В — 35 000 руб.; Г - 20 000 руб. Выплачено: А - 27 300 руб.; Б — 13 650 руб.; В - 31850руб.; Г- 17 000руб.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

ГЛАВА

14

Бухгалтерская отчетность организации

14.1. Требования к бухгалтерской отчетности /14.2. Состав и содержание бухгалтерской отчетности

14.1. Требования к бухгалтерской отчетности

Основным нормативным документом, регламентирующим состав и содержание бухгалтерской отчетности, является ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Под *бухгалтерской отчетностью* понимается единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Отчетный период — период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Отчетная дата — дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность. Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

Бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год. Отчетным годом для всех организаций 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, а для организаций, созданных после 1 октября, — по 31 декабря следующего года.

Данные о хозяйственных операциях, проведенных до государственной регистрации организаций, включаются в их бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год. По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года — отчетный и предшествующий отчетному.

Месячная и квартальная отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала отчетного года.

Общие требования к бухгалтерской отчетности представлены в таблице.

Таблица. **Требования к бухгалтерской отчетности**

Требования	Характеристика
Достоверность и полнота	Бухгалтерская отчетность должна давать *достоверное* и *полнее* представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная по правилам, установленным нормативными актами по бухгалтерскому учету
Нейтральность	При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена *нейтральность* информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение 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 в целях достижения предопределенных результатов или последствий
Существенность	Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах, а также составляющих капитала должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности. Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения, принимаемые на основе отчетной информации заинтересованными пользователями
Целостность	Бухгалтерская отчетность организации должна включать *целостную* систему показателей, связанных с деятельностью всех филиалов, представительств и иных подразделений, включая те, которые выделены на отдельные балансы
Сравнимость	По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого вновь созданной организацией за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года — отчетный и предшествующий отчетному
Сопоставимость	В бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена сопоставимость отчетных данных с показателями за предшествующий отчетный год (годы) или соответствующие периоды предшествующих отчетных периодов. Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных подлежат корректировке по правилам, установленным нормативными актами по бухгалтерскому учету

Окончание табл.

Требования	Характеристика
Последовательность	В бухгалтерской отчетности должно быть обеспечено *соблюдение постоянства* в содержании и формах бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного года к другому
Оформление	Необходимо *соблюдение правил:* составление отчетности на русском языке, в валюте РФ (в рублях), подписание руководителем организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет (главным бухгалтером, бухгалтером)

Контрольные вопросы и задания

1. Какая бухгалтерская отчетность будет считаться достоверной и полной?
2. Что означает существенность информации? Приведите примеры.

14.2. **Состав и содержание бухгалтерской отчетности**

В состав *годовой* бухгалтерской отчетности организаций включаются:

- бухгалтерский баланс (форма № 1);
- отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
- отчет об изменениях капитала (форма № 3);
- отчет о движении денежных средств (форма № 4);
- приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5);
- пояснительная записка;
- итоговая часть аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она подлежит обязательному аудиту.

Субъекты малого предпринимательства вправе не представлять в составе годового отчета формы № 3, № 4, № 5.

Промежуточная бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

Бухгалтерский баланс характеризует финансовое положение организации на отчетную дату.

Бухгалтерский баланс составляется в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Правила оценки отдельных статей устанавливаются соответствующими

положениями по бухгалтерскому учету. Статьи баланса заполняются на основе данных Главной книги (или иного аналогичного по назначению регистра) о сальдовых значениях счетов бухгалтерского учета.

Отчет о прибылях и убытках характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период. Этот отчет состоит из двух основных разделов: «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» и «Прочие доходы и расходы», на основе которых рассчитывается финансовый результат отчетного периода — чистая прибыль (убыток).

Отчет о движении денежных средств составляется за отчетный год и аналогичный период предыдущего года. Он должен содержать сведения о потоках денежных средств и их остатках на начало и конец отчетного периода по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Текущей считается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, т.е. производством промышленной, сельскохозяйственной продукции, выполнением строительных работ, продажей товаров, оказанием услуг общественного питания, заготовкой сельскохозяйственной продукции, сдачей имущества в

аренду и др.

Инвестиционной считается деятельность организации, связанная с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей; осуществлением собственного строительства, расходов на НИОКТР; осуществлением финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставный (складочный) капитал других организаций, предоставление другим организациям займов и т.п.).

Финансовой считается деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций и облигаций, получение от других организаций займов, погашение заемных средств и т.п.).

Отчет об изменениях капитала состоит из двух разделов и справки. В разделе «Изменения капитала» указываются остатки на начало и конец предыдущего и отчетного годов всех составляющих

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

капитала организации (уставного, резервного, добавочного, а также нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)), суммы их увеличения и уменьшения с указанием причин.

В разделе «Резервы» отражаются остатки на начало и конец предыдущего и отчетного года, а также поступление и использование за предыдущий и отчетный годы по каждому виду резервов, создаваемых организацией.

В разделе «Справки» приводятся на начало отчетного года и на конец отчетного периода стоимость чистых активов организации, суммы целевого финансирования.

Приложение к бухгалтерскому балансу является расшифровкой отдельных статей баланса, поясняющей наличие и движение:

- нематериальных активов;
- основных средств;
- финансовых вложений;
- дебиторской и кредиторской задолженности;
- расходов по обычным видам деятельности (элементам за трат) и др.

Пояснительная записка должна раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении.

Согласно ст. 15 Федерального закона «О бухгалтерском учете» организации обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность в течение 90 дней по окончании года, квартальную — в течение 30 дней по окончании квартала учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации.

Для подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности и ее соответствия данным бухгалтерского учета организации обязаны представить аудиторское заключение.

Обязательный аудит проводится согласно Федеральному закону от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Обязательной проверке подлежат:

' открытые акционерные общества независимо от числа акционеров и размера уставного капитала;

- банки и иные кредитные учреждения;
- страховые организации и общества взаимного страхования;
- товарные и фондовые биржи;
- инвестиционные фонды;
- государственные внебюджетные фонды, источниками обра зования средств которых являются предусмотренные законода тельством РФ обязательные отчисления, производимые юридиче скими и физическими лицами (например, Пенсионный фонд РФ);
- фонды, источниками образования средств которых являют ся добровольные отчисления физических и юридических лиц.

Кроме того, обязательной аудиторской проверке подлежат экономические субъекты (за исключением полностью находящихся в государственной или муниципальной собственности) при наличии хотя бы одного из следующих финансовых показателей их деятельности:

- объема выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год, превышающего в 500 000 раз установленный законодательст вом РФ минимальный размер оплаты труда;
- суммы активов баланса, превышающей на конец отчетного года в 200 000 раз установленный законодательством РФ мини мальный размер оплаты труда.

Итоговая часть аудиторского заключения, выданного по результатам обязательного аудита бухгалтерской отчетности, должна прилагаться к этой отчетности.

При составлении бухгалтерской отчетности организация должна руководствоваться требованиями ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах», ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности». Составлению отчетности согласно всем требованиям ПБУ посвящено учебное пособие Патрова В. В., Быкова В. А. «Бухгалтерская отчетность организации».

Бухгалтерская отчетность является открытой для пользователей — учредителей (участников), инвесторов, кредитных организаций, кредиторов, покупателей, поставщиков и др. Организация должна обеспечить пользователям возможность ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

В соответствии со ст. 16 Федерального закона «О бухгалтерском учете» публичность бухгалтерской отчетности заключается в ее

опубликовании в газетах и журналах либо распространении 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. Публикация бухгалтерской отчетности проводится не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.

Контрольные вопросы и задания

1. Что входит в состав годовой и квартальной бухгалтерской отчетно сти?
2. В какой оценке составляется бухгалтерский баланс?
3. Должны ли быть данные годовой бухгалтерской отчетности под тверждены результатами инвентаризации активов и обязательств?
4. Что характеризует отчет о прибылях и убытках?
5. Что раскрывается в пояснительной записке?
6. Назовите отчет, в состав которого входит информация о чистых ак тивах организации.
7. В какие сроки и кому должна представляться бухгалтерская отчет ность?
8. Подлежит ли обязательной ежегодной аудиторской проверке откры тое акционерное общество, если сумма активов баланса не превы шает на конец года установленный законодательством лимит?

Итоговые задания

1. Дайте определения следующих понятий: «бухгалтерская отчет ность», «отчетный период», «отчетная дата», «нейтральность инфор мации», «текущая деятельность», «инвестиционная деятельность», «финансовая деятельность», «аудит», «публичность бухгалтерской отчетности».
2. Составьте заключительный баланс и отчет о прибылях и убытках к сквозной задаче.

Сквозная задача

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Задание

1. Составьте бухгалтерский баланс ООО «Весна» на 1 декабря 200Х г.
2. Заполните журнал регистрации хозяйственных операций ООО «Весна» за декабрь 200Хг. (для расчета фактической себестоимости воспользуйтесь таблицей, приведенной в конце задачи).
3. Отразите хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета.
4. Составьте оборотную ведомость по синтетическим счетам за декабрь.
5. Составьте отчет о прибылях и убытках.
6. Составьте бухгалтерский баланс ООО «Весна» на 1 января 200Хг.

Исходные данные

ООО «Весна» имеет цехи № 1 и № 2, в которых изготавливаются два вида продукции: А и Б.

Сделаны следующие допущения:

1) аванс по заработной плате не выплачивается;
2) начисление ЕСН и страховых взносов на страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний осуществляется единой суммой в размере 28% без разделения по субсчетам;
3) в организации нет различия между бухгалтерской и налоговой прибылью.

Выписка из приказа по учетной политике ООО «Весна».

1. Учет материалов осуществляется на счетах 10,15 и 16. На счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» формируется фактическая себестоимость материалов, текущий учет материалов ведется на счете 10 «Материалы» по учетным ценам; в качестве учетных цен используются планово-расчетные цены. На счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» отражаются отклонения фактической себестоимости материалов от учетных цен, которые списываются пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам.

2. Общепроизводственные расходы распределяются между ви дами выпускаемой продукции пропорционально заработной плате производственных рабочих.

3. Общехозяйственные расходы признаются расходами периода и списываются на счет 90 «Продажи»,

4. Готовая продукция учитывается с использованием счетов 40 и 43. На счете 43 «Готовая продукция» учет осуществляется по нор мативной (плановой) себестоимости. Выявленные отклонения фактической себестоимости от нормативной (плановой) себестои мости со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» списывается на счет 90 «Продажи».

Остатки по синтетическим счетам на 1 декабря 200X г. (руб.)

№ счета	Наименование счета	Дебет	Кредит
01	Основные средства	3310 200	
02	Амортизация основных средств		720 056
04	Нематериальные активы	63 800	
05	Амортизация нематериальных активов		18 000
10	Материалы	567 342	
В том числе			
10-1	Сырье и материалы	318 556	
10-10	Специальная оснастка и специальная одежда на складе	178 356	
10-11	Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации	70 430	
16	Отклонение в стоимости материальных ценностей (сырья и материалов)	25 406	
20	Основное производство,	75 359	
в том числе:	изделие А	35 359	
	изделие Б	40 000	
43	Готовая продукция	225 905	
50	Касса	3780	
51	Расчетные счета	602 084	
58	Финансовые вложения	160 000	
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		118 000
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	236 000	

№ счета	Наименование счета	Дебет	Кредит
ёб	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам		490 000
68	Расчеты по налогам и сборам,		36 120
в том числе	**НДФЛ**		27 800
	НДС		8320
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению		80 864
70	Расчеты с персоналом по оплате труда		288 800
71	Расчеты с подотчетными лицами		20 956
80	Уставный капитал		3000 000
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		472 000
99	Прибыли и убытки		25 080
	Итого	5 269 876	5 269 876

Расшифровки данных за январь К счету декабрь 200X г.
90 «Продажи» (руб.)

№ субсчета	Наименования субсчетов счета 90 «Продажи»	•Дебет	Кредит
90-1	Выручка		2 360 000
90-2	Себестоимость продаж	1703 540	
90-3	Налог на добавленную стоимость	360 000	
90-4	Коммерческие расходы	22 300	
90-5	Управленческие расходы	230 160	
90-9	Прибыль/убыток от продаж	44 000	

К счету 91 «Прочие доходы и расходы»

№ субсчета	Наименования субсчетов счета 91 «Прочие доходы и расходы»	Дебет	Кредит
91-1	Прочие доходы		354 000
91-2	Прочие расходы	365 000	
91-9	Сальдо прочих доходов и расходов		11000

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Журнал регистрации хозяйственных операций за декабри 200Х г.

№ операции	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
	1. Учет основных средств и нематериальных активов			
1	***Счет-фактура, товарно-транспортная*** *накладная* Отражена задолженность поставщику за поступившее оборудование - НДС	60 000 10 800		
2	***Счет-фактура, счет*** Отражена задолженность транспортной организации за доставку оборудования - НДС	5000 900		
3	***Акт приема-передачи основных средств формы № ОС****-16* Введено в эксплуатацию оборудование	65 000		
4	***Акт о списании основных*** **средств** ***формы № ОС****-4*, ***справка- расчет бухгалтерии*** Списано производственное оборудование ввиду невозможности дальнейшей эксплуатации 1) начисленная амортизация 2) остаточная стоимость 3) расходы по демонтажу: — заработная плата — ЕСН и другие страховые взносы (28%) 4) оприходованы материалы 5) выявлен финансовый результат	39 800 200 400 112 600 ?		
5	***Инвентарная карточка учета объекта основных*** средств формы № ОС-6, счет-фактура, *накладная* Продано неиспользуемое оборудование: 1) начисленная амортизация 2) остаточная стоимость	5000 40 000		

№ операции	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
	3) стоимость продажи с НДС 4) **НДС** 5) выявлен финансовый результат	59 000 • 9000 ?		
6	***Счет-фактура, договор об уступке товарного знака*** Приобретено исключительное право на товарный знак: — фактическая цена приобретения - НДС	150 000 27 000		
7	***Карточка учета нематериальных активов формы № НМА****-1* Оприходован нематериальный актив	150 000		
8	***Счет, акт приемки выполненных работ*** Акцептован счет НИИ за выполненную работу - НДС	40 000 7200	•	
9	***Акт о списании*** Признано комиссией, что использование результатов работы не приведет к получению в будущем экономических выгод	40 000		
10	***Справка-расчет бухгалтерии, книга покупок*** Принят к налоговому вычету НДС: — по основным средствам — по нематериальным активам Списан НДС по научно-исследовательской работе	11700 27 000 7200		
11	Выписка *банка* Погашена задолженность поставщикам: — за производственное оборудование — за доставку — за НМА — за выполненную работу Поступила плата от покупателей: — за оборудование	70 800 5900 177 000 47 200 59 000		

№ операции	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
	— в погашение дебиторской задолженности	236 000		
12	Справка-расчет *бухгалтерии* Начислена амортизация основных средств 1) производственного оборудования: — цеха № 1 — цеха № 2 2) зданий: — цеха № 1 — цеха № 2 3) здания администрации	 15 200 17 400 6300 9200 3500		
13	*Справка-расчет бухгалтерии* Начислена амортизация нематериальных активов	2800		
	2. Учет **финансовых вложений**			
14	*Договор купли-продажи, выписка банка* Приобретены акции ОАО «Гарант» по номинальной стоимости — перечислены денежные средства ОАО •Гарант» — приняты к учету акции	 100 000 100 000		
15	*Справка-расчет бухгалтерии, выписка банка* — начислены проценты за квартал по облигациям (фактическая себестоимость — 160 000 руб.; номинальная стоимость 150 000 руб.; ставка по облигациям — 20% годовых; проценты выплачиваются ежеквартально; срок погашения — через 4 года) — погашена разница между покупной и номинальной стоимостью облигаций за квартал — поступил доход по облигациям	 7500 625 7500		

№ операции	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
	3. **Учет материалов**			
16	*Счет-фактура, товарно-транспортная накладная* Отражена задолженность поставщику за поступившие материалы - НДС	30 000 5400		
17	*Приходные ордера формы № М-4* Оприходованы материалы по учетным ценам	27 000		
18	*Справка-расчет бухгалтерии, книга покупок* Принят к налоговому вычету НДС по материалам	5400		
19	*Справка-расчет бухгалтерии* Списаны отклонения фактической себестоимости приобретенных материалов от учетных цен	3000		
20	*Лимитно-заборные карты формы № М-8* Отпущены со склада и израсходованы материалы по учетным ценам — цех № 1 — для производства: изделий А изделий Б —• цех № 2 — для производства: изделий А изделий Б — на хозяйственные нужды: цеха № 1 цеха № 2 администрации	60 360 46 790 70 800 44100 2850 2930 2300		
21	*Справка-расчет бухгалтерии* Списаны и распределены отклонения в стоимости материалов, относящиеся к материалам отпущенным: % отклонений = = (25 406 руб. + 3000 руб.): (318 556 руб. + + 27 000 руб. + 600) x 100% = 8,2% — цех № 1 для производства: изделий А изделий Б	4950 3837		

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

№ операции	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
	— цех № 2 для производства: изделий А изделий Б — на хозяйственные нужды: цеха № 1 цеха № 2 администрации	5806 3616 234 240 189		
22	*Акт инвентаризации* Оприходованы на склад по рыночной стоимости излишки специальной одежды, выявленные при инвентаризации	330		
23	*Требование-накладная формы № ЬЛ-11* Передана со склада' в эксплуатацию специальная оснастка: — цеху № 1 — цеху № 2	31 500 27 000		
24	*Справка-расчет бухгалтерии* Отражено погашение стоимости специальной оснастки: — цеха № 1 — цеха № 2	5900 5500		
	4. **Учет расчетов по оплате труда**			
25	*Выписка банка* Перечислен с расчетного счета НДФЛ Перечислены с расчетного счета ЕСН и страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний Перечислена с расчетного счета заработная плата работникам	27 800 80 864 288 800		
26	*Наряды, табель использования рабочего времени и расчета оплаты труда, расчетные ведомости* Начислены заработная плата и пособия по временной нетрудоспособности за счет работодателя за декабрь:			

№ опера-	Содержание операции "!		Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
	— работникам цеха № 1 по производству* изделий А изделий Б — работникам цеха № 2 по производству: изделий А изделий Б — рабочим, обслуживающим оборудование: цеха № 1 цеха № 2 — администрации	 75 700 ' 85 100 34 000 39 600 13 200 10 700 41900		
27	*Листки нетрудоспособности* Начислены пособия по временной нетрудоспособности за счет Фонда социального страхования	14 000		
28	*Расчетные ведомости* Начислены ЕСН и страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на заработную плату: — работников цеха № 1 по производству: изделий А изделий Б — работников цеха № 2 по производству: изделий А изделий Б — рабочих, обслуживающих оборудование: цеха № 1 цеха № 2 — администрации	 21196 23 828 9520 11088 3696 2996 11 732		
29 1	Расчетные *ведомости* Произведены удержания из заработной платы персонала ООО «Весна»: 1) налог на доходы физических лиц 2) по исполнительным листам	 35 130 4500		

№ операции	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
	5. Учет расчетов			
30	*Приходный кассовый ордер* Получено с расчетного счета в кассу на командировочные и хозяйственные расходы	60 000		
31	*Расходные кассовые* ордера Выдано из кассы подотчетным лицам на командировочные расходы Выдано в погашение задолженности перед подотчетными лицами	30 000 20 956		
32	*Авансовые* отчеты Утверждены и списаны командировочные расходы работников администрации: — на общехозяйственные расходы — сумма НДС	31000 3000		
33	*Расходные кассовые ордера* Выдано из кассы в возмещение перерасхода по командировочным расходам	4000		
34	*Счет, счет-фактура* Отражена задолженность за коммунальные услуги: — цеху № 1 — цеху № 2 — администрации - Н Д С	12 300 10 800 6 900 5 400		
35	*Справка-расчет бухгалтерии, книга покупок* Принят к налоговому вычету НДС: — по командировочным расходам — по коммунальным услугам	3000 5400		
	6. Распределение косвенных расходов на производство			
36	*Справка-расчет бухгалтерии* Распределены общепроизводственные расходы цехов № 1 и № 2 между изделиями А и Б пропорционально заработной плате производственных рабочих:			

№ операции	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
	— цех № 1: изделия А изделия Б — цех № 2: изделия А изделия Б	27 930 31 750 27 971 31795		
	7. Учет готовой продукции и ее продажи			
37	*Ведомость выпуска готовой продукции* 1) оприходована на склад готовая продукция по нормативной себестоимости: — изделия А — изделия Б Итого 2) списана фактическая себестоимость готовых изделий (незавершенное производство на конец месяца составило по изделиям **А** — 32 880 **руб.**, **по изделиям Б** •— 20 020 **руб.**): — изделия А — изделия Б Итого 3) списаны (сторнировочная запись) отклонения фактической себестоимости готовой продукции от нормативной на счет продаж: — по изделиям А — по изделиям Б Итого	342 000 345 000 340 712 341 484 1288 3516	-	
38	*Акт инвентаризации, справка-расчет бухгалтерии* Начислен резерв под снижение стоимости готовой продукции, не реализованной в отчетном периоде	24 400		
39	*Справка-расчет бухгалтерии* Списаны общехозяйственные расходы на счет продаж	100 321		

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

№ операции	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
40	*Накладная на отпуск* Отгружена со склада готовая продукция по нормативной себестоимости, в том числе: изделия А изделия Б	516 000 171 000 345 000		
41	*Счет-фактура, книга продаж* Выставлен счет покупателю с НДС, в том числе НДС	920 400 140 400		
42	*Счет-фактура, счет* Отражена задолженность транспортной организации за доставку готовой продукции до потребителя: **- Н Д С**	4000 720		
43	*Справка-расчет бухгалтерии* Списаны расходы на продажу	4000		
44	*Справка-расчет бухгалтерии, книга покупок* Принят к налоговому вычету НДС транспортной организации за доставку	720		
	8. **Учет прочих расчетов**			
45	*Выписка банка* Поступила на расчетный счет плата от покупателей за реализованную продукцию Перечислено с расчетного счета: — проценты банку за кредит, полученный на текущую деятельность — в погашение краткосрочного кредита — транспортной организации за доставку — поставщику за поступившие материалы - **Н Д С**	920 400 24 500 122 500 4720 35 400 96 580		
	9. **Учет финансовых результатов**			
46	*Справка-расчет бухгалтерии* Выявлены финансовые результаты: — от продажи продукции — сальдо прочих доходов и расходов	164 483 77 757		

№ операции	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
47	*Справка-расчет бухгалтерии* Начислен налог на прибыль за декабрь (24%)	20 814		
48	*Справка-расчет бухгалтерии* Выявлена нераспределенная прибыль отчетного года	65 912		

Расчет фактической себестоимости

Содержание операции	На производство		Общепроизводственные расходы		Обще-(озяйст-)
	изделий А	изделий Б	Цех № 1	Цех № 2	1 венные исходы
1. Израсходованы материалы: (цех № 1)	60 360	46 790	2850	2930	2300
(цех № 2)	70 800	44 100			
2. Списаны отклонения (цех № 1)	4950	3837	234	240	189
(цех № 2)	5806	3616			
3. Начислена заработная плата (цех № 1)	75 700	85 100	13 200	10 700	41900
(цех № 2)	34 000	39 600			
4. Начислены ЕСН и другие страховые взносы (28%)	21196 9520	23 828 11 088	3696	2996	11732
5. Начислена амортизация основных средств			15 200 6300	17 400 9200	3500
6. Начислена амортизация нематериальных активов					2800
7. Израсходованы средства подотчетными лицами на командировки					31000
8. Отражены услуги сторонних организаций за оказанные услуги			12 300	10 800	6900

Сквозная задача

9. Отражено погашение стоимости специальной оснастки			5900	5500	
10. Итого	282 332	257 959	59 680	59 766	100 321
11. Списаны общепроизводственные расходы: цеха № 1 цеха № 2	27 930 27 971	31750 31795			
12. Отражено незавершенное производство на начало периода	35 359	40 000			
13. Отражено незавершенное производство на конец периода	32 880	20 020			
14. Отражена фактическая себестоимость	340 712	341484			

Литература

Бухгалтерский учет : учебник / под ред. Я. В. Соколова. М., 2005. Бухгалтерский учет : учебник / под ред. П. С. Безруких. М, 2004.

Задачи и тесты по бухгалтерскому учету / под ред. В А Быкова М, 2007.

Кондрате Н. П. Бухгалтерский учет : учеб. пособие. М., 2004.

Соколов Я. В., ПатровВ. В., Карзаева Н. Н. Счета бухгалтерского учета: содержание и применение. М., 2006.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)

Учебное издание

Бочкарева Ирина Ивановна

Левина Галина Георгиевна

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Учебник

Подписано в печать 26.03.2008. Формат 60x90 у16.
Печать офсетная. Гарнитура «Ньютон». Усл. печ. л. 26,0. Тираж 3000 экз. Заказ № 7846.

Издательство «Магистр». 101990 Москва, Колпачный пер., 9А.
Тел.: (495) 625-45-05. Е-таИ: погта@погта-уег1ав.сот

Отпечатано с предоставленных диапозитивов в ОАО «Тульская типография». 300600, г. Тула, пр. Ленина, 109.

Официальным дистрибьютором Издательства «МАГИСТР»
является «Издательский Дом ИНФРА • М»:
127282, Москва, ул. Полярная, д. 31в.

Отредактировал и опубликовал на сайте : PRESSI (HERSON)