

Хамидуллина З.Ч.

Бухгалтерский финансовый учет

Часть 3

Раздел 8. Учет расчетов

21. Бухгалтерский учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

21.1. Учет расчетов по налогу на добавленную стоимость

Расчеты с бюджетом — один из наиболее важных и сложных объектов бухгалтерского учета. Допущенная в расчетах ошибка влечет за собой, как правило, серьезные финансовые потери для организации. Под расчетами с бюджетом в бухгалтерском учете понимается отражение в учете возникающей в процессе хозяйственной деятельности задолженности организации по налогам и сборам и погашение этой задолженности.

В соответствии с гл. 2 НК РФ, действующие в РФ налоги и сборы подразделяются на федеральные, региональные и местные.

К федеральным налогам и сборам относятся, прежде всего, налог на добавленную стоимость (НДС) и налог на прибыль, которые обеспечивают основные поступления в бюджет РФ.

Налог на добавленную стоимость (НДС) является косвенным налогом, т.е. налогом, увеличивающим цену продукции, работ и услуг.

Ставка НДС определяется ст. 164 НК РФ, данной статьей предусмотрены следующие налоговые ставки — 18, 10 и 0%.

Налогообложение производится в основном по налоговой ставке 18%. Объектом налогообложения, согласно ст. 146 НК РФ, является реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав, передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций, выполнение строительно-монтажных работ для

собственного потребления, ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Реализацией товаров (работ, услуг) признается передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе.

Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), определены ст. 149 НК РФ. Не облагается налогом реализация таких социально-значимых товаров, работ и услуг как:

- медицинские товары и услуги;

- услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, оказываемые государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты;

- услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях;

- продукты питания, произведенные студенческими и школьными столовыми и дошкольными учреждениями;

- услуги по перевозке пассажиров;

- ритуальные услуги;

- услуги, оказываемые учреждениями культуры и т.п.

Не облагаются НДС операции, не признаваемые НК РФ как реализация, — это доли в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок, за исключением базисного актива финансовых инструментов срочных сделок, подлежащего налогообложению налогом на добавленную стоимость.

По пониженной ставке, составляющей 10%, облагается реализация важных с социальной точки зрения товаров — продовольственных (за исключением деликатесов), товаров для детей, печатных изданий и т.д.

Налогообложение производится по налоговой ставке 0% при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или

транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита, услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов, товаров (работ, услуг) в области космической деятельности и т.д.

В соответствии со ст. 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета НДС не превысила в совокупности два миллиона рублей.

Синтетический учет расчетов с бюджетом по НДС осуществляется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчете «Расчеты с бюджетом по НДС».

По кредиту 68 счета отражается возникающая в процессе реализации задолженность перед бюджетом в корреспонденции с дебетом счета 90 «Продажи».

Пример 21.1

ООО «Металлист» отгрузило покупателю «А» продукцию на сумму 236000 руб., в т.ч. НДС — 36000 руб. Эта операция отражена в учете следующими бухгалтерскими записями:

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Признается выручка от продажи продукции покупателю	236000	62	90.1
2	Начислен НДС	36000	90.2	68

Организации, реализующие продукцию, работы и услуги, включают в их цену НДС, который затем перечисляют в бюджет. Таким образом, фактически налоговое бремя ложится на плечи покупателей.

Производители, в свою очередь, приобретая сырье, материалы, комплектующие и т.п., выступают в роли покупателей и оплачивают НДС. Но данный налог должен быть рассчитан по отношению к добавленной стоимости, т.е. к вновь созданной в процессе производства стоимости, которая включает в себя заработную плату с отчислениями во внебюджетные фонды и прибыль. Поэтому оплачиваемый при приобретении товарно-материальных ценностей НДС не включается в себестоимость создаваемой продукции, работ и услуг, а учитывается отдельно на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», и этот уплаченный НДС засчитывается производителю в его расчетах с бюджетом (т.е. уменьшает его задолженность).

Пример 21.2

ООО «Металлист» для производства продукции приобрело материалов на сумму 29500 руб., НДС в стоимости материалов составляет 4500 руб. В учете это отражается бухгалтерскими записями:

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражается приобретение материалов без НДС	25000	10	60
2	Учен НДС по приобретенным материалам	4500	19.3	60
3	Принят к вычету НДС по приобретенным материалам	4500	68	19.3

Отсюда фактическая задолженность ООО «Металлист» перед бюджетом должна составить не 36000 руб., а 31500 руб. (36000 - 4500).

Следует, однако, иметь в виду, что засчитать в расчетах с бюджетом НДС, уплаченный за приобретенные активы (так называемый «входной» НДС), можно лишь в том случае, если эти активы оприходованы покупателем и имеется документ (счет-фактура) и т.п. ст. ст. 171, 172 НК РФ.

Счет-фактура является сопроводительным для реализуемой продукции документом. Он выписывается продавцом в двух

экземплярах: один — себе, другой — покупателю. В этом документе отражаются реквизиты продавца и покупателя, стоимость продукции, работ, услуг без НДС, сумма НДС и общая цена с НДС, а также ряд других необходимых показателей. Счета-фактуры в организациях должны (по аналогии с кассовой книгой) подшиваться, нумероваться и скрепляться печатью организации. В организациях ведутся журналы учета полученных и выданных счетов-фактур. Показатели счетов-фактур переносятся в хронологическом порядке в книгу покупок (если эти документы оформлены на приобретенные товарно-материальные ценности) или в книгу продаж (при оформлении документов на продажу товарно-материальных и иных ценностей).

В соответствии со ст. 163 НК РФ налоговый период устанавливается как квартал. НДС должен быть оплачен за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. В этот же срок в ИФНС должна быть сдана декларация по данному налогу.

Очень часто организации в счет будущих поставок продукции получают авансы от покупателей. При получении авансов организация обязана включить эти суммы в налоговую базу того налогового периода, в который эти платежи были получены.

Пример 21.3

Если предположить, что ООО «Металлист» в январе получило от покупателя «Б» в качестве аванса 118000 руб., включая НДС — 18000 руб. то в этом случае бухгалтерские записи будут иметь следующий вид:

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Получен аванс от покупателя «Б»	118000	51	62 субсчет «Авансы полученные»
2	Начислен НДС к уплате в бюджет	18000	62 субсчет «Авансы полученные»	68

Если организация в этом же месяце отгрузит продукцию покупателю, то должны будут сделаны следующие бухгалтерские проводки:

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
3	Отгружена продукция	118000	62	90.1
4	Засчитывается полученный аванс	118000	62 субсчет «Авансы полученные»	62
5	Принят к вычету аванс после отгрузки	18000	68	62 субсчет «Авансы полученные»
6	Начислен НДС в бюджет после отгрузки	18000	90.3	68

Сдача в аренду неиспользуемых по тем или иным причинам объектов основных средств является одним из распространенных источников получения дополнительного дохода для многих организаций. Поскольку этот доход не является для большинства организаций доходом от обычных видов деятельности, то в бухгалтерском учете он отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример 21.4

ООО «Металлист» сдает в аренду неиспользуемое помещение организации «В», арендная плата составляет 59000 руб., включая НДС — 9000 руб. Ежемесячно в бухгалтерии арендодателя делают следующие записи:

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислена арендная плата	59000	62	91.1
2	Начислен к уплате в бюджет НДС	9000	91.2	68
3	Получена арендная плата	59000	51	62
4	Перечислен в бюджет НДС	9000	68	51

В свою очередь, в бухгалтерии организации «В» будут сделаны следующие записи:

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислена арендная плата	50000	20 (23, 25, 26, 44)	60
2	Начислен к уплате арендодателю НДС	9000	19	60
3	Произведен вычет по НДС	9000	68	19
4	Перечислено за аренду	59000	60	51

21.2. Учет расчетов по налогу на прибыль

Ставка налога на прибыль, согласно ст. 284 НК РФ, составляет 20%, за исключением случаев, предусмотренных п. 2—5 данной статьи НК РФ. При этом сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2%, зачисляется в федеральный бюджет, сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18%, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Объектом налогообложения, согласно ст. 247 НК РФ, являются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Доходы в налоговом учете подразделяются на доходы от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав и на внереализационные доходы.

В бухгалтерском учете структура доходов несколько иная, согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходы подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. Поскольку в данном случае рассматриваются, прежде всего, вопросы, связанные с расчетами по налогу на прибыль организаций с бюджетом, поэтому и трактовка расчетов будет осуществляться, прежде всего, с точки зрения налогового кодекса.

Доходы от реализации — это выручка в денежной или натуральной форме (за минусом НДС) от реализованных товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных или имущественных прав.

К внереализационным доходам относятся, прежде всего:

доходы от участия в других организациях;
штрафы, пени, неустойки (признанные должником или присужденные судом);
доходы от сдачи имущества в аренду и от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности;
проценты, полученные по договорам займа, кредита, банковского счета и банковского вклада, по ценным бумагам и долговым обязательствам;
доходы в виде безвозмездно полученного имущества;
доходы прошлых лет, выявленные в отчетном периоде;
положительные (отрицательные) курсовые разницы;
материальные ценности, полученные от ликвидируемых объектов основных средств;
ряд других доходов, изложенных в ст. 250 НК РФ.

К расходам, уменьшающим налоговую базу, относятся экономически оправданные, документально подтвержденные затраты, осуществленные для получения дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются, в свою очередь, на материальные расходы (расходы на приобретение сырья, материалов, работ и услуг производственного характера и т.п.), расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы (ст. 253 НК РФ).

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией, в частности, это:

расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу);

расходы, связанные с уплатой процентов по долговым обязательствам (займам, кредитам и т.п.);

затраты по аннулированным производственным заказам;

расходы, связанные с ликвидацией выводимых из эксплуатации основных средств;

ряд других расходов, указанных ст. 265 НК РФ.

В бухгалтерском учете полученная организациями прибыль (убытки) находит отражение на синтетическом счете 99 «Прибыли и убытки».

Этот счет корреспондирует, прежде всего, со счетом 90 «Продажи».

Пример 21.5

ООО «Металлист», как это было показано выше, реализовало в отчетном периоде продукцию на сумму 236000 руб., включая НДС — 36000 руб. Полная себестоимость реализованной продукции составила 120000 руб. (общехозяйственные расходы, согласно учетной политике, со счета 26 списываются в дебет счета 20). Кроме этого, в этом отчетном периоде были начислены к уплате в бюджет штрафы и пени за недоплату налогов — 10000 руб. Финансовый результат от указанных операций был отражен следующими бухгалтерскими проводками:

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Признана выручка от продажи продукции, отгруженной покупателю	236000	62	90.1
2	Начислен к уплате НДС	36000	90.3	68
3	Списывается себестоимость проданной продукции	120000	90.2	43
4	Определен финансовый результат (прибыль)	80000	90.9	99

Что касается финансовых санкций за недоплату налогов, то они в бухгалтерском учете относятся к внереализационным расходам, отражаются на счете 91 и списываются затем на счет 99 проводкой:

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
5	Начислены штраф и пени в бюджет	10000	91.2	68
6	Штраф и пени в бюджет списываются на финансовые результаты	10000	99	91.9

Таким образом, по данным бухгалтерского учета прибыль отчетного периода у ООО «Металлист» составила 70000 руб. Однако причитающийся к оплате в бюджет налог рассчитывается по данным налогового, а не бухгалтерского учета. И эти показатели зачастую существенно отличаются друг от друга. В нашем примере налоговая база для расчета налога составит не 70000 руб., а 80000 руб., поскольку штрафы и пени, причитающиеся к уплате в бюджет, не относятся, в соответствии со ст. 270 НК РФ, к расходам, уменьшающим налоговую базу. Отсюда причитающийся к оплате в бюджет налог на прибыль будет составлять 16000 руб. ($80000 \times 0,20$). В бухгалтерском учете данная задолженность организации перед бюджетом будет отражена проводкой:

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
7	Начислен к уплате в бюджет налог на прибыль	16000	99	68

Приказом № 114н Министерства финансов РФ от 19.11.2002 г. было утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02). Бухгалтерский учет расчетов по налогу на прибыль в соответствии с этим Положением позволяет выйти на ту же налоговую базу и ту же задолженность по налогу на прибыль перед бюджетом, что и по налоговому учету. Рассчитанная по данным бухгалтерского учета величина налога на прибыль носит, в соответствии с терминологией ПБУ 18/02, название «условный расход по налогу на прибыль». Величина этого показателя корректируется посредством суммирования с ним таких показателей, как показатель постоянного налогового обязательства и показатель отложенного налогового актива минус показатель отложенного налогового обязательства. В результате будет получена величина так называемого «текущего налога на прибыль» или, если результат будет отрицательным, «текущего

налогового убытка», которая будет соответствовать показателю, рассчитанному в налоговом учете.

Пример 21.6

В ЗАО «Альфа» на производство продукции было передано со склада в производство и израсходовано материалов на сумму 90000 руб. Рабочим основного производства были начислены зарплата на сумму 90000 руб. и страховые взносы в государственные внебюджетные фонды — 23400 руб., заработная плата управленческого персонала составила 20000 руб., а страховые взносы в государственные внебюджетные фонды — 5200 руб.

В отчетном периоде был принят авансовый отчет о командировке на сумму 10000 руб. В принятом авансовом отчете перерасход норматива по суточным составил 3000 руб. Командировочные расходы были списаны на общехозяйственные расходы. В свою очередь общехозяйственные расходы согласно учетной политике списываются в дебет счета 20.

В отчетном периоде был получен безвозмездно станок, рыночная стоимость которого составила 40000 руб. Станок был введен в эксплуатацию, его амортизация составила 1000 руб.

Согласно учетной политике амортизационные отчисления в бухгалтерском учете осуществлялись линейным методом, и составили 11000 руб., а в налоговом учете — нелинейным методом, и составили 15000 руб.

ЗАО «Альфа» в отчетном периоде реализовало продукции на сумму 354000 руб., включая НДС — 54000 руб.

В бухгалтерском учете производство и реализация продукции были отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Переданы в производство материалы	90000	20	10
2	Начислена заработная плата рабочим основного производства	90000	20	70
3	Определены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды	23400	20	69
4	Списываются общехозяйственные расходы (20000 + 5200 + 10000)	35200	20	26
5	Получен безвозмездно станок	40000	08	98.2
6	Станок принят к бухгалтерскому учету и введен в эксплуатацию	40000	01	08
7	Начислена амортизация основных средств, включая амортизацию по полученному станку	11000	20	02
8	Отражен доход по полученному безвозмездно станку за отчетный период	1000	98.2	91.1
9	Передана на склад готовая продукция	249600	43	20
10	Признана выручка от продажи продукции, отгруженной покупателю	354000	62	90.1
11	Начислен к уплате в бюджет НДС	54000	90.3	68
12	Списывается себестоимость проданной продукции	249600	90.2	43
13	Отражена прибыль, полученная от продажи продукции покупателю	50400	90.9	99
14	Списан прочий доход на финансовый результат	1000	91.9	99

Таким образом, прибыль по данным бухгалтерского учета составила в отчетном периоде 51400 руб., а условный расход по налогу на прибыль — 10280 руб. ($51400 \times 20\%$).

По данным налогового учета сумма полученных расходов составила 250600 руб.:

15000 руб. — амортизация;

90000 руб. — расход материалов;

113400 руб. — заработная плата с отчислениями во внебюджетные фонды рабочим основного производства;

32200 руб. — общехозяйственные расходы (20000 + 5200 + 7000).

Сумма дохода по налоговому учету — 340000 руб. (доход от реализации 300000 руб. + внереализационный доход 40000 руб.). Таким

образом, налоговая база по расчету налога на прибыль составляет 89400 руб. (340000 - 250600), а сумма налога на прибыль, причитающаяся в бюджет — 17880 руб. ($89400 \times 20\%$).

Для определения текущего налога на прибыль необходимо рассчитать указанные выше показатели постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

Для расчета постоянного налогового обязательства требуется определить величину так называемой постоянной разницы. Постоянная разница — это величина превышения расходов, учитываемых в бухгалтерском учете, над расходами по данным налогового учета. Следует, однако, иметь в виду, что под постоянной разницей понимают такую разницу, которая влияет на величину налога на прибыль только в текущем отчетном периоде.

В примере 21.6 постоянной разницей является перерасход по суточным на сумму 3000 руб. Постоянное налоговое обязательство равно величине постоянной разницы умноженной на налоговую ставку, т.е. $3000 \text{ руб.} \times 20\% = 600 \text{ руб.}$

Некоторые различия в показателях налогового и бухгалтерского учета образуют так называемые временные разницы. Эти разницы образуются под влиянием таких различий, которые оказывают влияние на налоговую базу не только в отчетном периоде, но и в последующих периодах. Например, стоимость безвозмездно полученного оборудования полностью включается в налоговый учет в налоговую базу отчетного периода, а в бухгалтерском учете — лишь на сумму начисленной амортизации. Поэтому если в отчетном периоде полученный станок увеличил сумму налога по сравнению с данными бухгалтерского учета, а в последующих периодах в бухгалтерском учете будут осуществляться проводки, увеличивающие показатель прибыли на сумму амортизационных отчислений, то в налоговом учете о безвозмездно полученном станке можно будет уже забыть.

В примере 21.6 налог на прибыль по полученному станку будет полностью уплачен по итогам отчетного периода, но в бухгалтерском

учете и в последующих периодах мы будем его начислять. Отсюда сумма налога по бухгалтерскому учету должна корректироваться в последующих отчетных периодах в сторону уменьшения. Для этого рассчитывается величина так называемого отложенного налогового актива, он будет равен произведению временной разницы на налоговую ставку (40000 руб. $\times$ 20% = 8000 руб.) Отложенный налоговый актив (счет 09 «Отложенные налоговые активы») будет отражен в отчетном периоде проводкой:

Дебет 09 Кредит 68 — 8000 руб.

В последующих отчетных периодах его величина будет уменьшаться, в нашем примере на сумму 200 руб. (1000 $\times$ 20%) и это будет отражаться проводкой:

Дебет 68 Кредит 09 — 200 руб.

Похожая ситуация складывается в примере 21.6 и с амортизацией основных средств. По налоговому учету сумма ежемесячно начисляемой амортизации превышает амортизацию по бухгалтерскому учету на 4000 руб. Указанная сумма — это временная разница, уменьшающая в отчетном периоде причитающийся к уплате в бюджет налог на прибыль на 800 руб. (4000 $\times$ 20%). 800 руб. — это отложенное налоговое обязательство (счет 77 «Отложенные налоговые обязательства»), которое отражается в бухгалтерской проводкой:

Дебет 68 Кредит 77 — 800 руб.

В последующих отчетных периодах, пока сумма амортизации по налоговому учету будет превышать этот показатель по бухгалтерскому учету, отложенное налоговое обязательство будет накапливаться по кредиту счета 77 и соответственно уменьшать задолженность перед бюджетом, т.е. будут иметь место проводки:

Дебет 77 Кредит 68.

Таким образом, величина текущего налога на прибыль составит в бухгалтерском учете, как и в налоговом:

$$10280 + 600 + 8000 - 200 - 800 = 17880 \text{ руб.}$$

Налоговым периодом, согласно ст. 285 НК, признается календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый

квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетный период как квартал устанавливается для организаций, у которых доходы от реализации за предыдущие четыре квартала не превышали в среднем трех миллионов рублей за каждый квартал.

Отчетными периодами для организаций, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи, исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и т.д. до окончания календарного года.

По итогам отчетного периода организации представляют в ИФНС налоговую декларацию в срок до 28 числа, следующего после окончания квартала месяца. Для остальных организаций отчетными периодами являются месяц, два месяца и т.д. вплоть до окончания календарного года. По итогам каждого отчетного периода организации рассчитывают и перечисляют в бюджет сумму авансового платежа. Сумму авансового платежа рассчитывают по итогам каждого отчетного (налогового) периода исходя из прибыли, полученной нарастающим итогом с начала налогового периода и до окончания отчетного (налогового) периода.

Пример 21.7

ЗАО «Альфа» уплачивает квартальные авансовые платежи. По итогам первого квартала была получена прибыль 100000 руб., авансовый платеж налога на прибыль за первый квартал должен составить 20000 руб. ($100000 \times 20\%$). Эта сумма должна быть перечислена в бюджет не позднее 28 апреля текущего года. Если за полугодие сумма прибыли составит 220000 руб., то до 28 июля должно быть перечислено в бюджет 24000 руб. ($220000 \times 20\% - 20000$), т.е. засчитывается сумма, уплаченная по итогам первого квартала.

Организации могут уплачивать ежемесячные авансовые платежи, исходя из одной трети суммы авансового платежа, начисленной к уплате по итогам предыдущего отчетного периода. Так, согласно ст. 286 НК РФ сумма ежемесячного авансового платежа для таких организаций равна в первом квартале текущего налогового периода сумме ежемесячного

авансового платежа, подлежащего уплате в последнем квартале предыдущего налогового периода, а сумма ежемесячного авансового платежа, который необходимо оплатить во втором квартале, равна одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года.

Сумма ежемесячного авансового платежа в третьем квартале равна одной трети разницы между суммой авансового платежа по итогам полугодия и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала. Ежемесячный авансовый платеж, подлежащий уплате в четвертом квартале текущего налогового периода, равен одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

Организации имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению. В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится организациями, исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

При этом сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. Расчет авансовых платежей для организаций, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи, исходя из фактически полученной прибыли, можно представить следующим образом (см. пример 21.7).

Пример 21.8

Если организация за первые три месяца получила прибыль, равную 200000 руб., в т.ч. в январе — 80000 руб., в феврале — 50000 руб. и в марте — 70000 руб., то по итогам января в бюджет должно быть

уплачено 16000 руб., за январь-февраль — 10000 руб. ($130000 \times 20\% - 16000$), а по итогам трех месяцев — 14000 руб. ($200000 \times 20\% - 16000 - 10000$).

Организация вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактической прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход на эту систему уплаты авансовых платежей. При этом система уплаты авансовых платежей не может изменяться налогоплательщиком в течение налогового периода.

21.3. Учет расчетов по налогу на имущество

Налог на имущество организаций является одним из наиболее распространенных региональных налогов. Он устанавливается гл. 30 Налогового кодекса РФ и законами субъектов Российской Федерации, вводится в действие в соответствии с федеральным и региональным налоговым законодательством. На уровне регионов законодательные (представительные) органы субъектов РФ определяют налоговую ставку, порядок и сроки уплаты налога. Кроме того, органы государственной власти субъектов РФ могут устанавливать налоговые льготы (дополнительно к перечню льгот, определенному в ст. 381 НК РФ).

Налог на имущество организаций уплачивается практически всеми хозяйствующими субъектами всех отраслей материального производства, сферы торговли и услуг.

Максимальная ставка составляет 2,2%.

Объектами налогообложения для организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств.

Налоговой базой является среднегодовая остаточная стоимость основных средств, сформированная в соответствии с установленным

порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. В случае, если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Если организация имеет обособленные подразделения (филиалы), имеющие отдельный баланс, то расчет налога и его уплата осуществляются отдельно по каждому подразделению.

Если организация имеет недвижимость в каком-либо другом регионе, то по этому имуществу налог также рассчитывается отдельно и его оплата осуществляется в налоговый орган по месту его нахождения.

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Пример 21.9

Остаточная стоимость основных средств на 1 января 2010 г. составила 300000 руб., на 1 февраля — 310000 руб., на 1 марта — 310000 руб. и на 1 апреля — 308000 руб. Среднегодовая стоимость имущества за 1 квартал 2010 г. составила:

$$\frac{300000 + 310000 + 310000 + 308000}{4} = 307000 \text{ руб.}$$

Отчетными периодами в расчетах с бюджетом по налогу на имущество являются первый квартал, полугодие и девять месяцев, налоговый период — календарный год. Организации представляют налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

По итогам каждого отчетного периода осуществляются авансовые платежи, сумма которых равна одной четвертой произведения налоговой ставки и средней стоимости имущества за отчетный период.

В примере 21.9 сумма налога, которую необходимо заплатить организации за первый квартал, составляет 1688,5 руб. ($307000 \times 2,2\% : 4$). Декларация за первый квартал должна быть сдана в ИФНС до 30 числа следующего за отчетным кварталом месяца.

В бухгалтерском учете должна быть сделана запись:

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислен налог на имущество	6754	91.2	68

Сумма налога, причитающаяся к уплате в бюджет по итогам налогового периода, равна среднегодовой стоимости имущества, умноженной на принятую в данном регионе ставку налога за минусом суммы уплаченных авансовых платежей. По итогам налогового периода в ИФНС должна быть представлена декларация не позднее 30 марта следующего за налоговым периодом года.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Корреспонденция счетов по учету расчетов с бюджетом по налогам и сборам представлена в таблице 21.1.

Таблица 21.1

Корреспонденция счетов по учету расчетов с бюджетом по налогам и сборам

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Отражен НДС, начисленный таможенным органом при оформлении импортных товаров	19	68
2	Отражена задолженность по НДС поставщикам по приобретенным ценностям	19	60
3	Принят к зачету НДС, относящийся к материальным ресурсам, приобретенным для производственных нужд при наступлении соответствующих оснований	68	19
4	Начислен к уплате в бюджет НДС по аренде государственного имущества	91	68
5	Начислен налог на имущество	91	68
6	Начислен налог на прибыль	99	68
7	Перечислены налоги в бюджет	68	51

Вопросы для самопроверки

Какие налоги относятся к федеральным?

Почему НДС является косвенным налогом?

Какова особенность исчисления НДС?

Что является базой для налогообложения НДС?

Какие существуют ставки по НДС?

Как определяется сумма НДС, подлежащая перечислению в бюджет?

Какие записи в бухгалтерском учете производятся при начислении НДС?

Каков порядок составления и представления в ИФНС налоговой отчетности по НДС?

Каковы сроки уплаты платежей по НДС?

Определите налоговую базу и ставку по налогу на прибыль.

Каков порядок исчисления налога на прибыль?

Какие записи в бухгалтерском учете производятся при начислении налога на прибыль?

Каков порядок составления и представления в ИФНС налоговой отчетности по налогу на прибыль?

Каковы сроки уплаты платежей по налогу на прибыль?

Определите налоговую базу и ставку по налогу на имущество организации.

Каков порядок исчисления налога на имущество организации?

Какие записи в бухгалтерском учете производятся при начислении налога на имущество организации?

Каков порядок составления и представления в ИФНС налоговой отчетности по налогу на имущество организации?

Каковы сроки уплаты платежей налога на имущество организации?

22. Учет расчетов по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды

22.1. Нормативно-правовое регулирование расчетов по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды

Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» № 212-ФЗ от 24.07.2009г. регулирует отношения, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов:

в ПФР — на обязательное пенсионное страхование;

в ФСС — на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;

в ФФОМС — на обязательное медицинское страхование;

в ТФОМС — на обязательное медицинское страхование.

При этом действие Закона № 212-ФЗ не распространяется на правоотношения, связанные с исчислением и уплатой (перечислением) страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Плательщиками страховых взносов являются организации, индивидуальные предприниматели, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой.

Объектом обложения страховыми взносами для плательщиков страховых взносов, осуществляющих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам), а также по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведения

науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства (п. 1 ст. 7 Закона № 212-ФЗ).

База для начисления страховых взносов для плательщиков страховых взносов, осуществляющих выплаты физическим лицам, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 7 Закона № 212-ФЗ, начисленных плательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу физических лиц.

База для начисления страховых взносов определяется отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода по истечении каждого календарного месяца нарастающим итогом. При этом ограничение размера для облагаемой базы в отношении каждого физического лица устанавливается в сумме, не превышающей 415 тыс. руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода. С сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих 415 тыс. руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы взиматься не будут. Величина 415 тыс. руб. подлежит ежегодной индексации в соответствии с ростом средней заработной платы в РФ, но только с 1 января 2011г.

Не облагается страховыми взносами материальная помощь работодателей своим работникам в сумме 4000 руб. При оплате плательщиками страховых взносов расходов на командировки работников, как в пределах территории РФ, так и за ее пределами не подлежат обложению страховыми взносами:

суточные, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно;

сборы за услуги аэропортов;

комиссионные сборы;

расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа;

расходы по найму жилого помещения;

расходы на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта;

сборы за выдачу (получение) виз;

расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.

При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы таких расходов освобождаются от обложения страховыми взносами в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ. С 2010 г. установлено, что плательщики будут начислять страховые взносы с выплат и иных вознаграждений независимо от того, уменьшают указанные выплаты базу по налогу на прибыль или нет.

Расчетным периодом по страховым взносам признается календарный год.

Размеры страховых тарифов для организаций на 2010—2011 гг. приведены в таблице 22.1.

Таблица 22.1

Размеры страховых тарифов для организаций на 2010—2011 гг.

Режим налогообложения	Период	Общий размер взносов, %	Тариф страховых взносов, %			
			ПФР	ФСС	ФФОМС	ТФОМС
Упрощенная система налогообложения и ЕНВД	2010 год	14	14	—	—	—
Общая система налогообложения	2010 год	26	20	2,9	1,1	2
Все организации (независимо от режима налогообложения) кроме тех, для которых установлены льготы	2011 год	34	26	2,9	2,1	3

Сумма страховых взносов исчисляется и уплачивается организациями страховых взносов отдельно в каждый государственный внебюджетный фонд. Сумма, подлежащая уплате в ФСС, уменьшается на сумму произведенных расходов, на выплату обязательного страхового обеспечения по указанному виду обязательного социального страхования в соответствии с законодательством РФ.

Исчисление ежемесячных обязательных платежей по страховым взносам производится ежемесячно нарастающим итогом: чтобы

рассчитать сумму за июнь, надо рассчитать сумму за январь — июнь, затем из нее вычесть сумму, исчисленную за январь — май.

Ежемесячный обязательный платеж производится не позднее 15-го числа календарного месяца, следующего за календарным месяцем, за который начисляется этот платеж.

В отношении каждого физического лица, в пользу которого осуществлялись выплаты, необходимо вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм страховых взносов, относящихся к ним.

Отчетными периодами являются I квартал, полугодие, девять месяцев календарного года, календарный год.

Организации ежеквартально представляют в орган контроля за уплатой страховых взносов по месту своего учета следующую отчетность:

в ПФР — расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в ПФР и на ОМС в фонды обязательного медицинского страхования (до 1-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом);

в ФСС — расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (до 15-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом).

С 1 января 2011г. организации, у которых среднесписочная численность физических лиц, в чью пользу производятся выплаты и иные вознаграждения, за предшествующий расчетный период превышает 50 человек, представляют указанные расчеты в электронной форме с электронной цифровой подписью в соответствии с Федеральным законом от 10.01.2002г. № 1 ФЗ «Об электронной цифровой подписи». При этом уже в 2010г. организации, у которых среднесписочная численность физических лиц, в чью пользу производятся выплаты и иные вознаграждения, за предшествующий расчетный период превышает 100 человек, представляют расчеты по начисленным и

уплаченным страховым взносам в орган контроля в электронной форме с электронной цифровой подписью.

22.2. Учет расчетов по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды

Суммы начисленных страховых взносов учитываются на счетах 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

К счету 69 необходимо открыть субсчета:

69.1 «Расчеты по социальному страхованию»;

69.2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;

69.3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

Субсчет 69.1 разбивается на два субсчета второго порядка:

1) 69.1.1 «Расчеты с ФСС по взносам на социальное страхование»;

2) 69.1.2 «Расчеты с ФСС по взносам на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Основанием для начисления взносов на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является Федеральный закон России «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2006 год» от 22.12.2005г. № 179-ФЗ.

Для учета взносов к субсчету 69.2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» открываются субсчета второго порядка:

69.2.1 «Расчеты по страховой части трудовой пенсии»;

69.2.2 «Расчеты по накопительной части трудовой пенсии».

Субсчет 69.3 также разбивается на два субсчета второго порядка:

1) 69.3.1 «Расчеты с Федеральным фондом обязательного медицинского страхования»;

2) 69.3.2 «Расчеты с территориальным фондом обязательного медицинского страхования».

Начисление страховых взносов производится в корреспонденции с тем счетом, на котором отражалось вознаграждение, с суммы которого рассчитаны взносы:

Дебет 20 (08, 23, 25, 26, 29, 44, 91.2) Кредит 69 субсчет «Расчеты с ПФР по страховой части трудовой пенсии» — начислены пенсионные взносы на финансирование страховой части трудовой пенсии;

Дебет 20 (08, 23, 25, 26, 29, 44, 91.2) Кредит 69 субсчет «Расчеты с ПФР по накопительной части трудовой пенсии» — начислены пенсионные взносы на финансирование накопительной части трудовой пенсии и т.д.

Данные бухгалтерские записи делаются в последний день месяца по итогам всех выплат, начисленных в этом периоде (ч. 3 ст. 15 Закона от 24 июля 2009г. № 212-ФЗ). Если организация произвела расходы на социальное страхование (выплата больничных пособий, оплата декретного отпуска и т.д.), их сумма уменьшает сумму страховых взносов, зачисляемых в ФСС России. Эта операция отражается проводкой:

Дебет 69 субсчет «Расчеты с ФСС по взносам на социальное страхование» Кредит 70 — начислены расходы на государственное социальное страхование (больничные, пособие по беременности и родам и т.д.).

Суммы, полученные от ФСС России в счет возмещения расходов организации на обязательное социальное страхование, отражаются бухгалтерской записью:

Содержание операций	Дебет	Кредит
Получены деньги от ФСС России в счет возмещения расходов на обязательное социальное страхование	51	69.1.1

Уплата страховых взносов в бухучете отражается проводками:

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Перечислены пенсионные взносы на финансирование страховой части трудовой пенсии	69.2.1	51
2	Перечислены пенсионные взносы на финансирование накопительной части трудовой пенсии	69.2.2.	51
3	Перечислены страховые взносы на социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в ФСС России и т.д.	69.1.1.	51

Такой порядок отражения в бухучете расчетов по страховым взносам следует из Инструкции к плану счетов (счет 69).

Пример 22.1

Организация занимается производством и применяет общую систему налогообложения. В январе 2010 г. произошли следующие начисления в пользу сотрудников:

зарплата в размере 1250000 руб.;

больничные пособия — 44500 руб., в том числе пособия за первые два дня, оплачиваемые за счет организации — 4000 руб.

Все сотрудники компании моложе 1967г.р. В январе 2010г. выплаты по каждому сотруднику с начала года не превысили 415000 руб., поэтому страховые взносы по всем сотрудникам начисляются по единому тарифу — 26%.

Общая сумма страховых взносов за январь 2010 г. составит 325000 руб. (1250000 руб. × 26%), в том числе:

в ПФР на финансирование страховой части трудовой пенсии — 175000 руб. (1250000 руб. × 14%);

в ПФР на финансирование накопительной части трудовой пенсии — 75000 руб. (1250000 руб. × 6%);

в ФСС РФ — 36250 руб. (1250000 руб. × 2,9%);

в ФФОМС — 13750 руб. (1250000 руб. × 1,1%);

в ТФОМС — 25000 руб. (1250000 руб. × 2%).

В бухгалтерском учете начисление зарплаты, больничных пособий и страховых взносов отражается следующими записями:

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислена зарплата	1250000	20	70
2	Начислены больничные пособия за первые два дня нетрудоспособности, оплачиваемые за счет средств организации	4000	20	70
3	Начислены пенсионные взносы на страховую часть трудовой пенсии	175000	20	69.2.1
4	Начислены пенсионные взносы на накопительную часть трудовой пенсии	75000	20	69.2.2
5	Начислены пенсионные взносы на накопительную часть трудовой пенсии	36250	20	69.1.1
6	Начислены больничные пособия за счет ФСС РФ (44500 - 4000)	40500	69.1.1	70
7	Начислены страховые взносы в ФФОМС	13750	20	69.3.1
8	Начислены страховые взносы в ТФОМС	25000	20	69.3.2

Расходы организации на обязательное социальное страхование (ФСС РФ) составили 40500 руб., что больше взносов в ФСС России, начисленных за январь 2010г. (36250 руб.). Компания решила компенсировать свои расходы за счет уменьшения предстоящих платежей в ФСС РФ. В результате за январь 2010г. организация ничего не перечислила в ФСС России, а часть расходов, не покрытых страховыми взносами, в сумме 4250 руб. (40500 руб. — 36250 руб.), организация учтет при уплате взносов в ФСС РФ в феврале 2010г.

Следует отметить, что порядок учета страховых взносов при расчете налогов зависит от того, какую систему налогообложения применяет организация. Например, при общей системе налогообложения, при расчете налога на прибыль организаций начисленные суммы страховых взносов включаются в состав расходов по обязательным видам страхования (п. 2 ст. 263 НК РФ). Это правило распространяется на всю сумму страховых взносов независимо от того, уменьшают ли налогооблагаемую прибыль выплаты, на которые взносы начислялись, или нет (Письмо Министерства финансов России «Об учете

в целях налогообложения страховых взносов» от 19 октября 2009г. № 03—03—06/2/197).

При расчете налога на прибыль сумму взносов, начисленных в ФСС России, следует уменьшить на сумму расходов по обязательному социальному страхованию, которые возмещаются этим внебюджетным фондом.

Если организация применяет кассовый метод, то в состав расходов начисленные суммы страховых взносов включаются только после перечисления их в бюджет (подп. 3 п. 3 ст. 273 НК РФ). Если организация применяет метод начисления, факт оплаты значения не имеет (подп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ), начисленные суммы страховых взносов включаются в состав прямых или косвенных расходов (п. 1 ст. 318 НК РФ). При этом момент включения страховых взносов в налоговую базу зависит от того, к прямым или косвенным расходам относится вознаграждение, с которого начислены взносы. Страховые взносы, которые относятся к прямым расходам, учитываются при расчете налога на прибыль по мере реализации продукции, в стоимости которой они учтены (абз. 2 п. 2 ст. 318 НК РФ).

В свою очередь, если организация занимается производством и реализацией продукции (работ, услуг), перечень прямых расходов прописывается в учетной политике компании для целей налогообложения (п. 1 ст. 318 НК РФ, Письма Министерства финансов России «О порядке определения в учетной политике для целей налогообложения прибыли перечня прямых расходов» от 26 января 2006г. № 03—03—04/1/60 и ФНС России от 18 ноября 2005г. № ММ-6—02/960). Однако деление расходов на прямые и косвенные должно быть экономически оправдано. Например, зарплату и начисленные на нее страховые взносы по сотрудникам, непосредственно занятым в производстве, необходимо учитывать в составе прямых расходов, а зарплату и начисленные на нее взносы по администрации организации следует отнести к косвенным расходам. При этом страховые взносы, которые относятся к косвенным расходам, учитываются при расчете налога на прибыль в момент их начисления (абз. 1 п. 2 ст. 318 НК РФ).

Если организация оказывает услуги, то прямые расходы можно учесть, как и косвенные, в момент их начисления (абз. 3 п. 2 ст. 318 НК РФ). В торговых организациях зарплата и страховые взносы признаются косвенными расходами (абз. 3 ст. 320 НК РФ), поэтому учитываются при расчете налога на прибыль в момент начисления.

Суммы начисленных взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний отражаются по дебету тех же счетов, на которых отражается начисление заработной платы и других доходов работникам организации.

После начисления заработной платы сразу же отражается начисление взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний:

Дебет 20 (08, 23, 25, 26, 29, 44, 91.2, 96, 97...) Кредит 69.1.2 — начислен взнос на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве, профзаболеваний с заработной платы работников.

Вопросы для самопроверки

Какой документ регулирует правила для начисления страховых взносов во внебюджетные фонды РФ?

Какие виды страховых взносов во внебюджетные фонды РФ существуют?

Для каких целей производятся отчисления взносов во внебюджетные фонды РФ?

Что является базой для начисления взносов во внебюджетные фонды РФ?

Какие ставки применяются для начисления взносов во внебюджетные фонды РФ?

Как отражаются в бухгалтерском учете операции по начислению взносов во внебюджетные фонды РФ?

Каковы сроки начисления и уплаты взносов во внебюджетные фонды РФ?

23. Учет труда и основной заработной платы

23.1. 24. Учет дополнительной заработной платы

24.1. Применение доплат в системе оплаты труда

Доплаты — это выплаты в пользу работников, носящие компенсационный характер, связанные с режимом работы и условиями труда.

Размер доплат, условия их выплаты устанавливаются внутренними нормативными документами, разрабатываемыми администрацией организаций и представителями трудового коллектива, основным из которых является коллективный договор, регулирующий трудовые, социально-экономические и профессиональные отношения между работодателем и работниками. В некоторых случаях размеры доплат и условия их выплаты, например, за совмещение профессий, включаются в трудовой договор, заключаемый с конкретным работником. При этом как работодателю, так и работнику необходимо учитывать следующее.

Законодатель делегирует право организациям самостоятельно устанавливать размеры доплат и условия их выплаты.

Установленные размеры доплат не могут быть ниже предусмотренных законодательством о труде Российской Федерации.

Применяемые в организации для поощрения труда работников доплаты не могут быть отменены в одностороннем порядке администрацией организации либо уменьшены ниже размера, предусмотренного законодательством.

Доплаты устанавливаются всем без исключения работникам, занятым на соответствующих работах.

24.1.1. Доплата при временном переводе на другую работу

Круг обязанностей работника, принимаемого на работу, определяется трудовым договором, заключаемым между ним и администрацией организации.

На администрацию возлагается обязанность по созданию работнику условий труда, соответствующих должности, на которую он принимается. Однако в случае производственной необходимости администрация организации имеет право переводить работника на другую, не обусловленную трудовым договором, работу.

Действующим трудовым законодательством к случаям производственной необходимости, в частности, относятся:

предотвращение или ликвидация стихийного бедствия, немедленное устранение его последствий;

производственная авария и устранение ее последствий;

предотвращение несчастных случаев;

гибель (порча) государственного или общественного имущества.

При урегулировании возникающих у администрации и работника вопросов, связанных с переводом на другую работу в случае производственной необходимости, необходимо учитывать следующее:

администрация имеет право переводить работников на срок до одного месяца на не обусловленную трудовым договором работу в той же организации либо на другом предприятии, но в той же местности, продолжительность перевода на другую работу не может превышать одного месяца в течение календарного года;

перевод работника должен быть оформлен приказом (распоряжением) руководителя организации.

Оплата труда переводимого работника производится по выполненной работе, но при этом ее размер не может быть ниже среднего заработка по прежней работе.

24.1.2. Доплата за совмещение профессий

Нередко работник помимо своей основной работы берет на себя с согласия руководителя дополнительные обязанности по выполнению работы по другой профессии (специальности). При заключении трудового договора устанавливается размер доплаты за совмещение профессий.

Пример 24.1

На бухгалтера организации распоряжением руководителя возложены обязанности по ведению кассовых операций, так как должности кассира в штате организации нет. Должностной оклад бухгалтера — 25000 руб. Доплата за совмещение профессий — надбавка 30% к окладу. Оплата труда за месяц составит 32500 руб. ($25000 + 25000 \times 0,3$).

24.1.3. Доплата за замещение временно отсутствующего работника

Если работник наряду со своей основной работой, обусловленной трудовым договором, исполняет обязанности временно отсутствующего работника, например, в связи с болезнью, без освобождения от своей основной работы, то в этом случае за выполнение этой работы производится доплата, размер которой устанавливается работодателем по соглашению с работником.

Пример 24.2

Работник организации в течение 4 ч. временно замещал отсутствующего работника (квалификация работ одного разряда). За выполнение обязанностей временно отсутствующего работника распоряжением руководителя ему установлена надбавка в размере 45% к его заработку. Если за это время работником изготовлено 100 ед. продукции при сдельной расценке 200 руб., то размер полагающейся ему доплаты составит 9000 руб. ($100 \times 200 \times 45\%$).

В случае если обязанности временно отсутствующего работника распределяются между несколькими работниками, то размер доплаты к основному заработку каждого работника рекомендуется определять в зависимости от сложности возложенной на него дополнительной работы.

Пример 24.3

В январе 2010г. обязанности временно отсутствующего главного бухгалтера были возложены на его заместителя и бухгалтера-кассира, которым распоряжением руководителя организации были установлены доплаты в размере 15 и 10% заработка главного бухгалтера соответственно. Заработок главного бухгалтера составляет 40000 руб. Таким образом, за выполнение обязанностей главного бухгалтера доплата заместителя составит 6000 руб., бухгалтера-кассира — 4000 руб.

Работа в сверхурочное время подлежит оплате за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы — не менее чем в двойном размере за каждый час сверхурочной работы.

Пример 24.4

В течение месяца рабочий сверхурочно отработал 6 ч. Часовая тарифная ставка — 240 руб. Доплата работнику за часы сверхурочной работы составит 2640 руб. $(2 \times (240 + 120)) + (4 \times (240 + 240))$.

При сдельной оплате труда произведенная работником продукция должна быть оплачена, исходя из сдельных расценок, увеличенных на 50% за первые два часа сверхурочных работ и на 100 % за каждый последующий час работы.

Пример 24.5

В течение января 2010г. работник-сдельщик привлекался к сверхурочным работам на 12 ч. При этом им было изготовлено 120 ед. продукции (по 10 ед. за час). Сдельная расценка за единицу продукции при обычных условиях труда составляет 50 руб. В этом случае работнику к его основному заработку должно быть доплачено 11500,0 руб. $((20 \times 75) + (100 \times 100))$. Если согласно принятому в организации коллективному договору доплата за сверхурочные работы оплачивается

рабочим-сдельщикам в 2,5 -кратном размере от сдельной расценки за единицу произведенной продукции, то размер доплаты составит 15000 руб. (120 × 125).

В случае если работник выполнял сверхурочные работы в выходные дни, то выполненная им работа должна быть оплачена не менее чем в двойном размере.

24.2. Оплата ежегодных оплачиваемых отпусков

На основании ст. 114 Трудового кодекса РФ работник имеет право на предоставление ежегодных оплачиваемых отпусков, продолжительность, которых составляет 28 календарных дней (ст. 115 ТК РФ). По соглашению сторон трудового договора отпуск может быть разделен на несколько частей, при этом хотя бы одна из них должна иметь продолжительность не менее 14 дней (ст. 125 ТК РФ).

На время отпуска за сотрудником сохраняется средний заработок за 12 календарных месяцев, предшествующих отпуску, а не фактическая заработная плата (ст. 114 ТК РФ). Основным документом для расчета данной величины является Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 24 декабря 2007г. № 922.

Размер оплаты отпускных рассчитывается исходя из среднего дневного заработка за расчетный период, который определяется по следующей формуле:

$$\text{ЗСП} = \text{ЗН} : 12 : 29,4,$$

где ЗСП — средний дневной заработок;

ЗН — сумма фактически начисленной заработной платы за расчетный период;

12 — количество календарных месяцев в году;

29,4 — сумма среднемесячного числа календарных дней.

Согласно п. 2 Положения в расчет среднего заработка включаются все предусмотренные системой оплаты труда выплаты, применяемые

работодателем. В то же время материальная помощь, оплата стоимости питания, проезда, обучения, коммунальных услуг, отдыха и другие выплаты при этом не учитываются, так как они носят социальный характер.

При исчислении среднего заработка из расчетного периода исключается время, а также начисленные за это время суммы, когда:

1) за работником сохранялся средний заработок в соответствии с действующим законодательством, например период отпуска;

2) сотрудник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;

3) работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от сторон трудового договора;

4) сотрудник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;

5) работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;

6) сотрудник по иным основаниям освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с трудовым законодательством.

Если один или несколько месяцев расчетного периода были отработаны неполностью или из него/них исключалось время по указанным выше причинам, то средний дневной заработок исчисляется по следующей формуле:

$$\text{ЗСР} = \text{ЗН} : (29,4 \times \text{N} + \text{n}),$$

где ЗСР — средний дневной заработок;

ЗН — сумма фактически начисленной заработной платы за расчетный период;

29,4 — сумма среднемесячного числа календарных дней;

N — количество полных календарных месяцев;

n — расчетное количество календарных дней в неполных календарных месяцах.

Количество календарных дней в неполном календарном месяце рассчитывается так:

$$n = 29,4 : m \times p,$$

где n — количество календарных дней в неполном календарном месяце;

29,4 — среднемесячное число календарных дней;

m — количество календарных дней месяца, отработанного неполностью;

p — количество календарных дней, приходящихся на время, отработанное в данном месяце.

Пример 24.6

Сотруднику организации Петрову М. предоставлен очередной отпуск с 25 мая 2009 г. по 7 июня 2009г. продолжительностью 14 календарных дней.

В расчетном периоде (с 1 мая 2008г. по 30 апреля 2009г.) Петрову предоставлялся очередной отпуск с 4 по 17 августа 2008г. продолжительностью 14 дней. Кроме того, работник в октябре 2008г. был на больничном (с 10 по 20 октября 2008 г.). В организации установлена 5-дневная рабочая неделя.

Оклад сотрудника за все время работы не менялся и составлял 23000 руб. При этом Петрову с учетом фактически отработанного времени выплачивались премии:

7000 руб. — в июле 2008 года — за II квартал 2008 г.;

8500 руб. — в октябре 2008 года — за III квартал 2008 г.;

6500 руб. — в январе 2008 года — за IV квартал 2008 г.;

15 000 руб. — в январе 2008 года — по итогам работы за 2008 г.;

5500 руб. — в апреле 2009 года — за I квартал 2008 г.

За август 2008г. Петрову была начислена заработная плата (оклад) в сумме:

$23000 \text{ руб.} : 21 \text{ дн.} \times 11 \text{ дн.} = 12047,62 \text{ руб.}$

Количество фактически отработанных Петровым дней в августе:

$29,4 \text{ дн.} : 31 \text{ дн.} \times (31 \text{ дн.} - 14 \text{ дн.}) = 16,12 \text{ дн.}$

За октябрь 2008г. Петрову была начислена заработная плата (оклад) в сумме:

$23000 \text{ руб.} : 23 \text{ дн.} \times 16 \text{ дн.} = 16000 \text{ руб.}$

Количество фактически отработанных Петровым дней в октябре:

$29,4 \text{ дн.} : 31 \text{ дн.} \times (31 \text{ дн.} - 11 \text{ дн.}) = 18,97 \text{ дн.}$

Рассчитаем сумму годовой премии, которая войдет в расчет среднего заработка.

Число рабочих дней, приходящихся на расчетный период, — 249.

Августовский отпуск Петрова захватил 10 рабочих дней, а октябрьская болезнь — 7 рабочих дней.

$15000 \text{ руб.} : 249 \text{ дн.} \times (249 \text{ дн.} - 10 \text{ дн.} - 7 \text{ дн.}) = 13975,9 \text{ руб.}$

Рассчитаем суммы квартальных премий, которые войдут в расчет среднего заработка.

Если в расчетном периоде сотруднику начислено несколько премий за одни и те же показатели, то при расчете отпускных учитываются не более 12 ежемесячных премий и четырех ежеквартальных. Следовательно, в средний заработок Петрова войдут все четыре начисленные премии:

1) премиальный период бонуса за II квартал 2008 г. совпадает с расчетным лишь в части, приходящейся на май и июнь. Значит, в средний заработок включается:

$7000 \text{ руб.} : 62 \text{ дн.} \times 40 \text{ дн.} (20 \text{ дн.} + 20 \text{ дн.}) = 4516,13 \text{ руб.};$

2) премиальные за III и IV квартал 2008г. и I квартал 2009г. начислены за периоды, которые полностью вошли в расчетный, а значит, суммы премий включаются в расчет среднего заработка в полном объеме;

3) у бонусов, выплаченных за III и IV кварталы 2008г., на первый взгляд, премиальный период частично выпадает из расчетного за счет дней отпуска и болезни сотрудника соответственно. Однако поскольку

премия была начислена с учетом фактически отработанного сотрудником времени, то она войдет в расчет среднего заработка полностью.

Среднедневной заработок за расчетный период составит:

$$((23000 \text{ руб.} \times 10 \text{ мес.}) + (13975,9 \text{ руб.} + 12047,62 \text{ руб.} + 4516,13 \text{ руб.} + 8500 \text{ руб.} + 6500 \text{ руб.} + 5500 \text{ руб.} + 16000 \text{ руб.})) : (10 \text{ мес.} \times 29,4 \text{ дн.} + 16,12 \text{ дн.} + 18,97 \text{ дн.}) = 902,61 \text{ руб.}$$

Всего будет начислено отпускных на сумму 12636,54 руб. ($902,61 \text{ руб.} \times 14 \text{ дн.}$).

В учетной политике предусмотрен учет отпускных следующего месяца в качестве расходов будущих периодов. Следовательно, в мае будет списана сумма 6318,27 руб. ($12636,54 \text{ руб.} : 14 \text{ дн.} \times 7 \text{ дн.}$). Такая же сумма будет списана в мае 2009 г. как расходы по обычным видам деятельности. Для упрощения примера проводки и операции с социальными отчислениями во внебюджетные фонды не рассматриваются.

В мае 2009г. в учете сделаны следующие бухгалтерские записи:

Виды и системы оплаты труда

Основными нормативными актами РФ, регулирующими вопросы учета труда и заработной платы, являются следующие документы.

- 1) Гражданский кодекс РФ;
- 2) Налоговый кодекс РФ;
- 3) Трудовой кодекс РФ;
- 4) Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете»;
- 5) План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций;
- 6) Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Регулирование оплаты труда и социально-трудовых взаимоотношений между работодателем и работниками на уровне отдельно взятой организации осуществляется в соответствии с принятыми в ней внутренними нормативными документами —

договорами о труде, которые разрабатываются администрацией организации с участием представителей трудового коллектива. Договоры о труде могут заключаться:

между работодателем и трудовым коллективом в лице уполномоченных ими лиц, например, коллективный договор;

между работодателем и отдельными работниками, например, трудовой договор (контракт), договор о полной материальной ответственности и др.

Вопросы оплаты труда в настоящее время решаются непосредственно в организации. Их регулирование, как правило, осуществляется в договоре либо ином нормативном акте. Установленные в организации тарифные ставки (оклады), формы и системы оплаты труда могут периодически пересматриваться в зависимости от достигнутых производственно-хозяйственных результатов и финансового положения организации, но не могут быть ниже установленного государством минимума. При этом заработная плата каждого работника должна зависеть от сложности выполняемой работы, личного трудового вклада.

Зарплата в организации делится на два вида: основную и дополнительную. Основная зарплата начисляется работнику за отработанное время, количество и качество выполненных работ:

оплата по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, а также премии сдельщикам и повременщикам;

доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за работу в ночное время, за сверхурочные работы;

оплата простоев не по вине рабочих и т.д.

Дополнительная оплата — это выплаты, предусмотренные законодательством по труду: оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков, выходного пособия при увольнении и т.п.

Под системой оплаты труда понимают способ исчисления размеров вознаграждения, подлежащего выплате работникам в соответствии с произведенными ими затратами труда или по результатам труда.

Система оплаты труда включает три основных элемента:

- 1) тарифную систему;
- 2) нормирование труда;
- 3) формы оплаты труда.

Системы оплаты труда, включая размеры тарифных ставок, окладов (должностных окладов), доплат и надбавок компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, системы доплат и надбавок стимулирующего характера и системы премирования устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

23.2. Тарифная система

Тарифная система позволяет оценить труд, служит основой организации заработной платы рабочих и формы оплаты труда.

Тарифная система — это совокупность норм, включающая тарифно-квалификационные справочники, тарифные сетки и тарифные ставки (часовая, дневная, месячная), нормы выработки (нормы времени, нормы обслуживания, нормированное задание), схемы должностных окладов (штатное расписание).

Тарифно-квалификационные справочники содержат подробные характеристики основных видов работ с указанием требований.

Тарифная сетка представляет собой таблицы с почасовыми или дневными тарифными ставками, начиная с первого низшего разряда. В каждой сетке предусматриваются тарифные ставки для оплат работ сдельщиков и повременщиков. Единая тарифная сетка состоит из 18 разрядов. Размер оклада (ставки) по каждому разряду определяется путем умножения тарифной ставки первого разряда на соответствующий коэффициент остальных разрядов.

Тарифная ставка — это размер оплаты за труд определенной сложности, произведенный в единицу времени (час, день, месяц).

Тарифная ставка всегда выражается в денежной форме, и ее размер возрастает по мере увеличения разряда.

23.3. Нормирование труда

Нормирование труда — это вид деятельности по управлению производством, задачей которого является установление необходимых затрат и результатов труда, а также оптимальных соотношений между численностью работников различных категорий и групп.

Нормирование труда предусматривает установление меры затрат труда на изготовление единицы изделия или выполнение заданного объема работы в определенных организационно-технических условиях.

Нормы труда (нормы выработки, времени, обслуживания, численности) устанавливаются для работников в соответствии с достигнутым уровнем техники, технологии, организации производства и труда.

23.4. Форма оплаты труда

23.4.1. Повременная и сдельная формы оплаты труда

В настоящее время наиболее широкое применение в хозяйственной деятельности организаций нашли повременная и сдельная системы оплаты труда.

При повременной оплате труда заработок работника определяется исходя из фактически отработанного им времени и тарифной ставки (оклада).

Под повременной тарифной ставкой понимается размер вознаграждения за труд определенной сложности, произведенный в единицу времени (час, день, месяц). Ее размер зависит от сложности выполняемых работ.

Как правило, для расчета повременной часовой тарифной ставки первого разряда используется минимальный месячный размер оплаты труда (ММРОТ), устанавливаемый Правительством Российской

Федерации, который делится на среднемесячное количество рабочих часов в году, рассчитываемое Госкомстатом России, исходя из 5-дневной (40-часовой) рабочей недели.

Организация может самостоятельно установить минимальную сумму оплаты для расчета тарифной ставки, зафиксировав ее в коллективном договоре (но не менее установленной Правительством РФ).

Размеры тарифных ставок в зависимости от разряда (сложности) выполняемой работы определяются посредством тарифного коэффициента. Тарифный коэффициент первого разряда равен 1,0, при этом размер тарифной ставки первого разряда не может быть ниже минимального месячного размера оплаты труда. Тарифные коэффициенты последующих разрядов показывают, во сколько раз более сложный труд оплачивается выше по сравнению с трудом работника первого разряда.

Повременная система оплаты труда, как правило, применяется при оплате труда руководящего персонала организации, работников вспомогательных и обслуживающих производств, а так же лиц, работающих по совместительству.

Основными разновидностями повременной оплаты труда являются простая повременная и повременно-премиальная оплата труда.

При простой повременной оплате труда в основу расчета размера оплаты труда работника берется тарифная ставка или должностной оклад согласно штатному расписанию организации и количество отработанного работником времени. При этом если в течение месяца работник отработал все рабочие дни, то размер его заработка будет соответствовать его должностному окладу, если же отработано не все рабочее время, то оплата труда будет начислена лишь за фактически отработанное время.

Пример 23.1

Начальнику отдела кадров установлен должностной оклад в размере 36000 руб. В январе 2010 г. он отработал 12 рабочих дней

(число рабочих дней в январе — 18). Следовательно, его заработок составит 24000 руб. ($36000 : 18 \times 12$).

Некоторые организации применяют почасовую и поденную формы оплаты труда как разновидности повременной системы. В этом случае заработок работника определяют путем умножения часовой (дневной) ставки оплаты труда на число фактически отработанных часов (дней).

Пример 23.2

Рабочим-повременщиком в январе 2010 г. отработано 120 ч. Тарифная ставка составляет 180 руб. В этом случае заработок работника за месяц составит 21600 руб. (180×120).

При повременно-премиальной оплате труда предусматривается начисление и выплата премии, устанавливаемой в процентах от должностного оклада (тарифной ставки) на основании Положения о премировании работников в организации, коллективного договора или приказа (распоряжения) руководителя организации.

Пример 23.3

Начальнику отдела кадров в январе 2010г. должна быть выплачена премия в размере 10% от должностного оклада (36000 руб.) с учетом фактически отработанного времени. Таким образом, при полностью отработанном времени его заработок за месяц составит 39600 руб. ($36000 + 36000 \times 0,1$).

Широко распространена сдельная оплата труда, при которой оплата труда начисляется работнику по конечным результатам его труда, что стимулирует работников к повышению производительности труда.

Кроме того, при такой системе оплаты труда отпадает необходимость контроля за целесообразностью использования членами трудового коллектива рабочего времени, поскольку каждый работник заинтересован, как и работодатель, в производстве большего количества продукции.

В зависимости от способа расчета заработка сдельная система оплаты труда подразделяется на прямую, сдельную, сдельно-премиальную, сдельно-прогрессивную, косвенно-сдельную, аккордную.

При прямой сдельной форме оплаты труда вознаграждение работнику начисляется за фактически выполненную работу (изготовленную продукцию) по установленным сдельным расценкам.

Пример 23.4

Работник изготовил за месяц 250 ед. продукции. Сдельная расценка за единицу продукции — 110 руб. Размер заработка работника за месяц составит 27500 руб. (250×110).

При сдельно-премиальной оплате труда работнику, помимо заработной платы, начисляются премии. Премии могут устанавливаться как в твердых суммах, так и процентах от заработной платы по сдельным расценкам.

Пример 23.5

Токарю 3-го разряда установлена сдельная оплата труда. Сдельная расценка составляет 105 руб. за одно готовое изделие. Согласно Положению о премировании организация при отсутствии брака работникам основного производства ежемесячно выплачивает премию 3000 руб. В феврале 2010г. токарь изготовил 160 изделий. Основная заработная плата составит $105 \times 160 = 16800$ руб. Общая сумма начисленной заработной платы с учетом премии за февраль 2010г. составит $16800 + 3000 = 19800$ руб.

При сдельно-прогрессивной форме оплаты труда заработок работника за продукцию, изготовленную в пределах установленной нормы, оплачивается по установленным сдельным расценкам, а за продукцию, изготовленную сверх нормы, — по более высоким расценкам.

Пример 23.6

Работник изготовил за месяц 350 ед. продукции. Сдельная расценка за единицу продукции составляет в пределах до 250 ед. — 90 руб., в пределах от 250 ед. до 330 ед. — 110 руб., свыше 330 ед. — 130 руб. Расчет заработной платы работника за месяц производится в следующем порядке.

Определяется размер заработка за продукцию, изготовленную в пределах установленных норм:

$$250 \text{ ед.} \times 90 = 22500 \text{ руб.}$$

Определяется размер заработка за продукцию, изготовленную сверх установленных норм:

$$80 \text{ ед.} \times 110 + 20 \text{ ед.} \times 130 = 8800 + 2600 = 11400 \text{ руб.}$$

Определяется конечная сумма заработка работника за произведенную им продукцию:

$$22500 + 11400 = 33900 \text{ руб.}$$

Косвенно-сдельная форма оплаты труда, как правило, применяется для рабочих, выполняющих вспомогательные работы при обслуживании работников основного производства.

Пример 23.7

Работнику, занятому на вспомогательных работах, начисляется 18% заработка работников основного производства. Если заработок работников основного производства за месяц составил 180000 руб., то работнику, занятому на вспомогательных работах, будет начислено 32400 руб. ($180000 \times 18\%$).

Аккордная форма оплаты труда предполагает, что для работника (бригады работников) размер вознаграждения устанавливается за комплекс работ, а не за конкретную производственную операцию.

Пример 23.8

Работники цеха осуществляют сборку вычислительных приборов. Расценка за один изготовленный прибор составляет 10800 руб. В январе 2010г. в цехе работали 4 человека. В течение месяца ими было собрано 10 приборов. Оплата труда между работниками цеха распределяется пропорционально коэффициенту трудового участия работников в производственном процессе, который составит для:

Бергина И.В. — 3,1;

Самойлова Ю.П. — 3,0;

Тропининой И.О. — 2,0;

Щербаковского Д.А. — 1,9.

Заработок за месяц каждого работника составит:

Бергина И.В. — 33480 руб. — $(10800 \times 10 : 10 \times 3,1)$;

Самойлова Ю.П. — 32400 руб. — $(10800 \times 10 : 10 \times 3,0)$;

Тропининой И.О. — 21600 руб. — $(10800 \times 10 : 10 \times 2,0)$;

Щербаковского Д.А. — 20520 руб. — $(10800 \times 10 : 10 \times 1,9)$.

23.4.2. Оплата труда на комиссионной основе

В настоящее время оплата труда на комиссионной основе широко применяется в организациях, оказывающих услуги населению или осуществляющих торговые операции. Заработок работника за выполнение возложенных на него трудовых обязанностей определяется при этом в виде фиксированного (процентного) дохода от продажи продукции. Возможны два варианта продаж:

- 1) продукции, произведенной самим работником;
- 2) продукции, принадлежащей организации.

Пример 23.9

Согласно заключенному трудовому договору работник промышленного предприятия получает фиксированный (10%) доход от продажи произведенной им продукции. В январе работник изготовил 150

ед. продукции, в феврале — 80 ед. В январе было продано 120 ед., в феврале — 110 ед. Розничная цена единицы готовой продукции составила в январе 2000 руб., в феврале — 2100 руб. Таким образом, месячный заработок работника составит:

в январе — 24000 руб. ($120 \times 2000 \times 0,1$);

в феврале — 23100 руб. ($110 \times 2100 \times 0,1$).

Очевидно, что при первом варианте работник не может влиять на размер своего заработка в том случае, если продукция окажется неконкурентоспособной и не найдет своего покупателя.

Пример 23.10

Заработок работника, занимающегося продажей косметических средств, установлен по соглашению сторон (работника и администрации организации) в размере 7,5% от фактического объема реализованной продукции. Если в течение месяца работником реализовано продукции на сумму 350000 руб., то размер его заработка в месяц составит 26250 руб. ($350000 \times 7,5\%$).

Второй вариант более предпочтителен, так как работник заинтересован в реализации большего объема продукции и, соответственно, в получении большего заработка.

24. Учет дополнительной заработной платы

24.1. Применение доплат в системе оплаты труда

Доплаты — это выплаты в пользу работников, носящие компенсационный характер, связанные с режимом работы и условиями труда.

Размер доплат, условия их выплаты устанавливаются внутренними нормативными документами, разрабатываемыми администрацией организаций и представителями трудового коллектива, основным из которых является коллективный договор, регулирующий трудовые, социально-экономические и профессиональные отношения между работодателем и работниками. В некоторых случаях размеры доплат и условия их выплаты, например, за совмещение профессий, включаются в трудовой договор, заключаемый с конкретным работником. При этом как работодателю, так и работнику необходимо учитывать следующее.

Законодатель делегирует право организациям самостоятельно устанавливать размеры доплат и условия их выплаты.

Установленные размеры доплат не могут быть ниже предусмотренных законодательством о труде Российской Федерации.

Применяемые в организации для поощрения труда работников доплаты не могут быть отменены в одностороннем порядке администрацией организации либо уменьшены ниже размера, предусмотренного законодательством.

Доплаты устанавливаются всем без исключения работникам, занятым на соответствующих работах.

24.1.1. Доплата при временном переводе на другую работу

Круг обязанностей работника, принимаемого на работу, определяется трудовым договором, заключаемым между ним и администрацией организации.

На администрацию возлагается обязанность по созданию работнику условий труда, соответствующих должности, на которую он принимается.

Однако в случае производственной необходимости администрация организации имеет право переводить работника на другую, не обусловленную трудовым договором, работу.

Действующим трудовым законодательством к случаям производственной необходимости, в частности, относятся:

предотвращение или ликвидация стихийного бедствия, немедленное устранение его последствий;

производственная авария и устранение ее последствий;

предотвращение несчастных случаев;

гибель (порча) государственного или общественного имущества.

При урегулировании возникающих у администрации и работника вопросов, связанных с переводом на другую работу в случае производственной необходимости, необходимо учитывать следующее:

администрация имеет право переводить работников на срок до одного месяца на не обусловленную трудовым договором работу в той же организации либо на другом предприятии, но в той же местности, продолжительность перевода на другую работу не может превышать одного месяца в течение календарного года;

перевод работника должен быть оформлен приказом (распоряжением) руководителя организации.

Оплата труда переводимого работника производится по выполненной работе, но при этом ее размер не может быть ниже среднего заработка по прежней работе.

24.1.2. Доплата за совмещение профессий

Нередко работник помимо своей основной работы берет на себя с согласия руководителя дополнительные обязанности по выполнению работы по другой профессии (специальности). При заключении трудового договора устанавливается размер доплаты за совмещение профессий.

Пример 24.1

На бухгалтера организации распоряжением руководителя возложены обязанности по ведению кассовых операций, так как должности кассира в штате организации нет. Должностной оклад бухгалтера — 25000 руб. Доплата за совмещение профессий — надбавка 30% к окладу. Оплата труда за месяц составит 32500 руб. ($25000 + 25000 \times 0,3$).

24.1.3. Доплата за замещение временно отсутствующего работника

Если работник наряду со своей основной работой, обусловленной трудовым договором, исполняет обязанности временно отсутствующего работника, например, в связи с болезнью, без освобождения от своей основной работы, то в этом случае за выполнение этой работы производится доплата, размер которой устанавливается работодателем по соглашению с работником.

Пример 24.2

Работник организации в течение 4 ч. временно замещал отсутствующего работника (квалификация работ одного разряда). За выполнение обязанностей временно отсутствующего работника распоряжением руководителя ему установлена надбавка в размере 45% к его заработку. Если за это время работником изготовлено 100 ед. продукции при сдельной расценке 200 руб., то размер полагающейся ему доплаты составит 9000 руб. ($100 \times 200 \times 45\%$).

В случае если обязанности временно отсутствующего работника распределяются между несколькими работниками, то размер доплаты к основному заработку каждого работника рекомендуется определять в зависимости от сложности возложенной на него дополнительной работы.

Пример 24.3

В январе 2010 г. обязанности временно отсутствующего главного бухгалтера были возложены на его заместителя и бухгалтера-кассира, которым распоряжением руководителя организации были установлены доплаты в размере 15 и 10% заработка главного бухгалтера соответственно. Заработок главного бухгалтера составляет 40000 руб. Таким образом, за выполнение обязанностей главного бухгалтера доплата заместителя составит 6000 руб., бухгалтера-кассира — 4000 руб.

Работа в сверхурочное время подлежит оплате за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы — не менее чем в двойном размере за каждый час сверхурочной работы.

Пример 24.4

В течение месяца рабочий сверхурочно отработал 6 ч. Часовая тарифная ставка — 240 руб. Доплата работнику за часы сверхурочной работы составит 2640 руб. $(2 \times (240 + 120)) + (4 \times (240 + 240))$.

При сдельной оплате труда произведенная работником продукция должна быть оплачена, исходя из сдельных расценок, увеличенных на 50% за первые два часа сверхурочных работ и на 100 % за каждый последующий час работы.

Пример 24.5

В течение января 2010 г. работник-сдельщик привлекался к сверхурочным работам на 12 ч. При этом им было изготовлено 120 ед. продукции (по 10 ед. за час). Сдельная расценка за единицу продукции при обычных условиях труда составляет 50 руб. В этом случае работнику к его основному заработку должно быть доплачено 11500,0 руб. $((20 \times 75) + (100 \times 100))$. Если согласно принятому в организации коллективному договору доплата за сверхурочные работы оплачивается

рабочим-сдельщикам в 2,5 -кратном размере от сдельной расценки за единицу произведенной продукции, то размер доплаты составит 15000 руб. (120 × 125).

В случае если работник выполнял сверхурочные работы в выходные дни, то выполненная им работа должна быть оплачена не менее чем в двойном размере.

24.2. Оплата ежегодных оплачиваемых отпусков

На основании ст. 114 Трудового кодекса РФ работник имеет право на предоставление ежегодных оплачиваемых отпусков, продолжительность, которых составляет 28 календарных дней (ст. 115 ТК РФ). По соглашению сторон трудового договора отпуск может быть разделен на несколько частей, при этом хотя бы одна из них должна иметь продолжительность не менее 14 дней (ст. 125 ТК РФ).

На время отпуска за сотрудником сохраняется средний заработок за 12 календарных месяцев, предшествующих отдыху, а не фактическая заработная плата (ст. 114 ТК РФ). Основным документом для расчета данной величины является Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 24 декабря 2007г. № 922.

Размер оплаты отпускных рассчитывается исходя из среднего дневного заработка за расчетный период, который определяется по следующей формуле:

$$\text{ЗСП} = \text{ЗН} : 12 : 29,4,$$

где ЗСП — средний дневной заработок;

ЗН — сумма фактически начисленной заработной платы за расчетный период;

12 — количество календарных месяцев в году;

29,4 — сумма среднемесячного числа календарных дней.

Согласно п. 2 Положения в расчет среднего заработка включаются все предусмотренные системой оплаты труда выплаты, применяемые работодателем. В то же время материальная помощь, оплата стоимости питания, проезда, обучения, коммунальных услуг, отдыха и другие выплаты при этом не учитываются, так как они носят социальный характер.

При исчислении среднего заработка из расчетного периода исключается время, а также начисленные за это время суммы, когда:

1) за работником сохранялся средний заработок в соответствии с действующим законодательством, например период отпуска;

2) сотрудник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;

3) работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от сторон трудового договора;

4) сотрудник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;

5) работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;

6) сотрудник по иным основаниям освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с трудовым законодательством.

Если один или несколько месяцев расчетного периода были отработаны неполностью или из него/них исключалось время по указанным выше причинам, то средний дневной заработок исчисляется по следующей формуле:

$$\text{ЗСР} = \text{ЗН} : (29,4 \times \text{N} + \text{n}),$$

где ЗСР — средний дневной заработок;

ЗН — сумма фактически начисленной заработной платы за расчетный период;

29,4 — сумма среднемесячного числа календарных дней;

N — количество полных календарных месяцев;

n — расчетное количество календарных дней в неполных календарных месяцах.

Количество календарных дней в неполном календарном месяце рассчитывается так:

$$n = 29,4 : m \times p,$$

где n — количество календарных дней в неполном календарном месяце;

29,4 — среднемесячное число календарных дней;

m — количество календарных дней месяца, отработанного неполностью;

p — количество календарных дней, приходящихся на время, отработанное в данном месяце.

Пример 24.6

Сотруднику организации Петрову М. предоставлен очередной отпуск с 25 мая 2009г. по 7 июня 2009г. продолжительностью 14 календарных дней.

В расчетном периоде (с 1 мая 2008г. по 30 апреля 2009г.) Петрову предоставлялся очередной отпуск с 4 по 17 августа 2008г. продолжительностью 14 дней. Кроме того, работник в октябре 2008г. был на больничном (с 10 по 20 октября 2008г.). В организации установлена 5-дневная рабочая неделя.

Оклад сотрудника за все время работы не менялся и составлял 23000 руб. При этом Петрову с учетом фактически отработанного времени выплачивались премии:

7000 руб. — в июле 2008 года — за II квартал 2008 г.;

8500 руб. — в октябре 2008 года — за III квартал 2008 г.;

6500 руб. — в январе 2009 года — за IV квартал 2008 г.;

15 000 руб. — в январе 2009 года — по итогам работы за 2008 г.;

5500 руб. — в апреле 2009 года — за I квартал 2009 г.

За август 2008г. Петрову была начислена заработная плата (оклад) в сумме:

$23000 \text{ руб.} : 21 \text{ дн.} \times 11 \text{ дн.} = 12047,62 \text{ руб.}$

Количество фактически отработанных Петровым дней в августе:

$29,4 \text{ дн.} : 31 \text{ дн.} \times (31 \text{ дн.} - 14 \text{ дн.}) = 16,12 \text{ дн.}$

За октябрь 2008г. Петрову была начислена заработная плата (оклад) в сумме:

$23000 \text{ руб.} : 23 \text{ дн.} \times 16 \text{ дн.} = 16000 \text{ руб.}$

Количество фактически отработанных Петровым дней в октябре:

$29,4 \text{ дн.} : 31 \text{ дн.} \times (31 \text{ дн.} - 11 \text{ дн.}) = 18,97 \text{ дн.}$

Рассчитаем сумму годовой премии, которая войдет в расчет среднего заработка.

Число рабочих дней, приходящихся на расчетный период, — 249.

Августовский отпуск Петрова захватил 10 рабочих дней, а октябрьская болезнь — 7 рабочих дней.

$15000 \text{ руб.} : 249 \text{ дн.} \times (249 \text{ дн.} - 10 \text{ дн.} - 7 \text{ дн.}) = 13975,9 \text{ руб.}$

Рассчитаем суммы квартальных премий, которые войдут в расчет среднего заработка.

Если в расчетном периоде сотруднику начислено несколько премий за одни и те же показатели, то при расчете отпускных учитываются не более 12 ежемесячных премий и четырех ежеквартальных. Следовательно, в средний заработок Петрова войдут все четыре начисленные премии:

1) премиальный период бонуса за II квартал 2008г. совпадает с расчетным лишь в части, приходящейся на май и июнь. Значит, в средний заработок включается:

$7000 \text{ руб.} : 62 \text{ дн.} \times 40 \text{ дн.} (20 \text{ дн.} + 20 \text{ дн.}) = 4516,13 \text{ руб.};$

2) премиальные за III и IV квартал 2008г. и I квартал 2009г. начислены за периоды, которые полностью вошли в расчетный, а значит, суммы премий включаются в расчет среднего заработка в полном объеме;

3) у бонусов, выплаченных за III и IV кварталы 2008г., на первый взгляд, премиальный период частично выпадает из расчетного за счет дней отпуска и болезни сотрудника соответственно. Однако поскольку

премия была начислена с учетом фактически отработанного сотрудником времени, то она войдет в расчет среднего заработка полностью.

Среднедневной заработок за расчетный период составит:

$((23000 \text{ руб.} \times 10 \text{ мес.}) + (13975,9 \text{ руб.} + 12047,62 \text{ руб.} + 4516,13 \text{ руб.} + 8500 \text{ руб.} + 6500 \text{ руб.} + 5500 \text{ руб.} + 16000 \text{ руб.})) : (10 \text{ мес.} \times 29,4 \text{ дн.} + 16,12 \text{ дн.} + 18,97 \text{ дн.}) = 902,61 \text{ руб.}$

Всего будет начислено отпускных на сумму 12636,54 руб. $(902,61 \text{ руб.} \times 14 \text{ дн.})$.

В учетной политике предусмотрен учет отпускных следующего месяца в качестве расходов будущих периодов. Следовательно, в мае будет списана сумма 6318,27 руб. $(12636,54 \text{ руб.} : 14 \text{ дн.} \times 7 \text{ дн.})$. Такая же сумма будет списана в мае 2009 г. как расходы по обычным видам деятельности. Для упрощения примера проводки и операции с социальными отчислениями во внебюджетные фонды не рассматриваются.

В мае 2009г. в учете сделаны следующие бухгалтерские записи:

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Работнику начислена часть отпускных, приходящаяся на май	6318,27	26	70
2	Начислена часть отпускных, приходящаяся на июнь	6318,27	97	70
3	Удержан НДФЛ $(12636,54 \text{ руб.} \times 13\%)$	1643	70	68
4	Выплачены отпускные из кассы $(12636,54 \text{ руб.} - 1643 \text{ руб.})$	10993,54	70	50

Сумма НДФЛ удерживается единовременно в момент выдачи отпускных. При этом налог уплачивается в полных рублях, сумма менее 50 копеек отбрасывается, а более 50 копеек округляется до целого рубля.

24.3. Учет расчетов пособий по временной нетрудоспособности

С 1 января 2010г. действует новая редакция Федерального закона «Об обязательном социальном страховании на случай временной

нетрудоспособности и в связи с материнством» от 29.12.2006г. № 255-ФЗ, определенная Федеральным законом от 24 июля 2009г. № 213-ФЗ. Этим документом определен порядок расчета пособий по временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Особенности порядка исчисления пособий регламентированы Постановлением Правительства РФ от 15.06.2007 № 375 «Об утверждении Положения об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию», действующим в части, не противоречащей Федеральному закону «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» от 29.12.2006г. № 255-ФЗ в редакции от 24.07.2009г. №213-ФЗ.

Порядок расчета пособия по временной нетрудоспособности

Определяется средний дневной заработок работника. Пособие исчисляется, исходя из среднего заработка застрахованного лица, рассчитанного за последние 12 календарных месяцев (расчетный период) работы у данного страхователя (работодателя), предшествовавших месяцу наступления страхового случая (п. 1 ст. 14 Закона № 255-ФЗ).

В среднем заработке, исходя из которого исчисляется пособие, учитываются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу работника, включаемые в базу для начисления страховых взносов в ФСС России в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2009г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

В расчет принимаются только фактически начисленные за расчетный период суммы. Никакой корректировки выплат в пользу работников на коэффициенты повышения тарифных ставок или окладов (например, с 1-го числа месяца нетрудоспособности или в период

нетрудоспособности) не допускается. Если застрахованное лицо в расчетном периоде было переведено на другую работу с изменением размера оплаты труда (или увеличился размер заработной платы в целом по организации), указанные изменения учитываются при определении среднего заработка со дня перевода (или с даты повышения заработной платы).

Средний дневной заработок рассчитывается путем деления суммы начисленного работнику заработка (за 12 предшествующих месяцев) на число календарных дней, приходящихся на период, за который учитывается заработная плата.

Страховым случаем при временной нетрудоспособности признается (п. 1 ст. 5 Закона № 255-ФЗ):

1) утрата трудоспособности вследствие заболевания или травмы, в том числе в связи с операцией по искусственному прерыванию беременности или осуществлением экстракорпорального оплодотворения (за исключением временной нетрудоспособности вследствие несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний);

2) необходимость осуществления ухода за больным членом семьи;

3) карантин застрахованного лица, а также карантин ребенка в возрасте до семи лет, посещающего дошкольное образовательное учреждение, или другого члена семьи, признанного в установленном порядке недееспособным;

4) протезирование по медицинским показаниям в стационарном специализированном учреждении;

5) долечивание в установленном порядке в санаторно-курортных учреждениях, расположенных на территории РФ, непосредственно после стационарного лечения.

Сравнивается средний дневной заработок с его предельным размером. Средний дневной заработок, из которого исчисляются пособия, не может превышать средний дневной заработок, определяемый путем деления предельной величины базы для начисления страховых взносов в ФСС России, установленной Законом № 212-ФЗ на день наступления страхового случая, на 365. Предельная

величина базы для начисления страховых взносов в ФСС РФ в 2010г. составляет 415000 руб. (п. 4 ст. 8 Закона № 212-ФЗ). Этот показатель ежегодно индексируется.

Иными словами, в 2010г. средний дневной заработок для начисления пособий не должен превышать 1136,986 руб. (415000 руб. : 365). Если фактическая величина среднего дневного заработка превышает предельную, то за основу расчета принимается предельная величина. Если фактический заработок меньше предельной величины, за основу берется фактический показатель.

Определяется размер дневного пособия с учетом продолжительности страхового стажа застрахованного лица. Размер пособия в общем случае зависит от страхового стажа работника и составляет:

100% среднего заработка застрахованного лица, имеющего страховой стаж восемь и более лет;

80% среднего заработка застрахованного лица, имеющего страховой стаж от пяти до восьми лет;

60% среднего заработка застрахованного лица, имеющего страховой стаж до пяти лет (ст. 7 Закона № 255-ФЗ).

Исчисляется размер пособия. Размер пособия по временной нетрудоспособности определяется путем умножения размера рассчитанного дневного пособия (с учетом предельного размера и страхового стажа) на число календарных дней, приходящихся на период временной нетрудоспособности.

При определении размера пособия, подлежащего выплате, в число оплачиваемых календарных дней включаются нерабочие праздничные дни, но исключаются календарные дни, приходящиеся на период временной нетрудоспособности, за которые пособие не назначается. Такие дни указаны в ст. 9 Закона № 255-ФЗ. Пособие по временной нетрудоспособности, по сути, является возмещением утраченного работником в связи с нетрудоспособностью фактического заработка. Поэтому оно не назначается за те периоды, когда работник освобождался от работы (п. 1 ст. 9 Закона № 255-ФЗ).

Определяется источник финансирования выплаты пособия. Все виды пособий по временной нетрудоспособности оплачиваются за счет средств ФСС РФ, кроме первых двух дней временной нетрудоспособности, связанной с заболеванием (или травмой), которые оплачиваются за счет средств работодателя.

Пример 24.7

Страховой стаж работника — 7 лет и 10 месяцев. Работник заболел в апреле 2010г. Период с 12 по 20 апреля подтвержден листком нетрудоспособности, по которому оплачиваются все дни. В расчетном периоде работник трудился вахтовым методом: 14 дней — вахта и 14 дней — междувахтовый отдых. Суммы, начисленные работнику в расчетном периоде, приведены в таблице.

Суммы, начисленные работнику в расчетном периоде

№ п/п	Месяц расчетного периода	Количество рабочих дней (смен) по графику	Количество фактически отработанных дней (смен)	Заработная плата, руб.	Материальная премия к отпуску, руб.	Периоды, в течение которых работник освобождался от работы
1	Апрель 2009 г.	14 (с 6 по 19 апреля)	14	56000		
2	Май 2009 г.	14 (с 4 по 17 мая)	14	56000		
3	Июнь 2009 г.	16 (со 1 по 14 и 29, 30 июня)	16	64000		
4	Июль 2009 г.	17 (с 1 по 12 и с 27 по 31 июля)	3	12000	10000,0	28 календарных дней (с 1 по 28 июля) — ежегодный отпуск
5	Август 2009 г.	17 (с 1 по 9 и с 24 по 31 августа)	17	68000		
6	Сентябрь 2009 г.	16 (с 1 по 6 и с 21 по 30 сентября)	16	64000		

7	Октябрь 2009 г.	17 (с 1 по 4 и с 19 по 31 октября)	6	24000		21 календарный день (с 9 по 29 октября) — больничный лист
8	Ноябрь 2009 г.	15 (1 и с 16 по 29 ноября)	15	60000		
9	Декабрь 2009 г.	14 (с 14 по 27 декабря)	14	56000		
10	Январь 2010 г.	14 (с 11 по 24 января)	14	56000		
11	Февраль 2010 г.	14 (с 8 по 21 февраля)	14	56000		
12	Март 2010 г.	14 (с 8 по 21 марта)	14	56000		
	Итого	182	157	628000	10000	49

Количество календарных дней, приходящихся на период, за который учитывается заработок, составляет 316 календарных дня (365 календ. дн. - 49 календ. дн.).

Сумма материальной помощи работнику, не превышающая 4000 руб. за расчетный период (пп. 11 п. 1 ст. 9 Закона № 212-ФЗ), не облагается страховыми взносами на обязательное социальное страхование. Средний дневной заработок составит 2006,329 руб. [628000 руб. + (10000 руб. - 4000 руб.) : 316 дн.].

Поскольку рассчитанный средний дневной заработок превышает предельную величину (2006,329 руб. > 1136,986 руб.), за основу расчета берется предельная величина.

Страховой стаж работника больше пяти, но меньше восьми лет. Следовательно, пособие будет выплачиваться в размере 80% среднего заработка за один календарный день болезни — 909,59 руб. (1136,986 руб. × 80%).

Работник имеет право на пособие в размере 8186,31 руб. (909,59 руб. × 9 календ. дн.). Из них за счет работодателя будет оплачено 1819,18 руб. (909,59 руб. × 2 дн.), за счет соцстраха — 6367,13 руб.

Данный порядок расчета распространяется на исчисление пособия по временной нетрудоспособности вследствие несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (п. 2 ст. 1 Закона № 255-ФЗ, ст. 9 Федерального закона от 24.07.98 № 125-ФЗ «Об

обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»).

25. Учет расчетов с персоналом по оплате труда

25.1. Документы по учету труда и его оплате

Для контроля за трудовой дисциплиной и учета отработанного времени ведут табельный учет. Он заключается в ежедневной регистрации явки на работу, ухода с нее, всех случаев опозданий и неявок с указанием их причин, а также часов простоя и часов сверхурочной работы.

Такой учет осуществляют бухгалтер, бригадир или мастер в таблице учета использования рабочего времени. Для упрощения этой процедуры можно ограничиться лишь регистрацией в нем отклонений от нормальной продолжительности рабочего дня.

Учет выработки в организациях осуществляют мастера, бригадиры и другие работники, на которых возложены эти обязанности. Применяют различные формы первичных документов (наряды на сдельную работу, ведомости учета выполненных работ и др.). Независимо от формы они должны содержать следующие сведения:

- количество и качество выполненной работы; норму времени и расценку за единицу работы;

- сумму заработной платы;

- шифры учета затрат, на которые относится перечисленная заработная плата;

- количество нормо-часов по выполненной работе.

Для определения суммы заработной платы, подлежащей выдаче работникам, необходимо определять сумму заработка за месяц и произвести из нее необходимые удержания. Эти расчеты обычно осуществляют в расчетно-платежной ведомости (форма № Т-49), которая, кроме того, служит и документом, по которому производят выплаты за месяц. В левой ее части записывают суммы начисления заработной платы по ее видам (сдельно, повременно, премии и разного рода доплаты), в правой — удержания по их видам и сумму к выдаче. На каждого работника в ведомости отводят одну строку.

В некоторых организациях вместо расчетно-платежных ведомостей применяют отдельно расчетные и платежные ведомости. В расчетной ведомости содержатся все расчеты по определению сумм заработной платы, подлежащих выплате. Платежную ведомость используют лишь для выплаты заработной платы.

Расчетно-платежные ведомости или замещающие их расчетные и платежные ведомости применяют для расчетов с работниками за целый месяц.

Аванс за первую половину месяца обычно выдают по платежным ведомостям. Его сумму чаще всего определяют из расчета 40% заработка по тарифным ставкам или окладам с учетом отработанных дней.

Заработную плату выдают из кассы в течение трех дней. По истечении этого срока кассир напротив фамилий работников, не получивших заработную плату, делает отметку «Депонировано». Он составляет реестр депонентов и на титульном листе ведомости указывает фактически выплаченную и неполученную сумму заработной платы. Суммы не выплаченной в срок заработной платы по истечении трех дней сдают в банк на расчетный счет.

На каждого работника организации в момент его принятия на работу открываются лицевые счета. Кроме того, каждому работнику присваивается табельный номер, который в дальнейшем проставляется на всех документах по учету личного состава организации. На лицевой стороне данного документа записывают сведения (семейное положение, разряд, оклад, стаж, время поступления на работу и т.п.), а на оборотной — ежемесячно бухгалтерией организации заносятся сведения о размере начисленной оплаты труда и иных доходов работника, суммах произведенных удержаний и вычетов, а также о суммах, причитающихся к выплате.

По окончании календарного года лицевой счет работника закрывается и открывается новый лицевой счет на следующий год.

Срок хранения лицевых счетов — 75 лет.

Основанием для заполнения лицевых счетов являются таблицы учета использования рабочего времени, наряды на сдельную работу, наряды-

заказы на выполнение работы, листки о временной нетрудоспособности, приказы (распоряжения) администрации о выплате премий, оказании материальной помощи, исполнительные документы, поступившие в организацию, и др.

Лицевой счет служит для отражения сведений о заработной плате за прошлые периоды и пенсии.

Как правило, лицевые счета ведутся на крупных предприятиях. На основании данных лицевого счета заполняется расчетная ведомость (форма № Т-51).

25.2. Синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению учет расчетов с работниками организации по оплате труда осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». К данному счету могут быть открыты, например, следующие субсчета:

70—1 «Расчеты с сотрудниками, состоящими в штате организации»;

70—2 «Расчеты с совместителями»;

70—3 «Расчеты по договорам гражданско-правового характера».

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками организации по оплате труда (по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации.

По кредиту счета 70 отражаются суммы, причитающиеся работникам организации оплаты труда.

В зависимости от источников направления средств на заработную плату счет 70 по кредиту корреспондирует со следующими счетами бухгалтерского учета:

Содержание хозяйственной операции	Дебет корреспондирующего счета
Начислена оплата труда:	
по погрузке, выгрузке, перемещению оборудования, требующего монтажа	07
работникам, занятым на строительных, монтажных работах	08
по погрузке, выгрузке, перемещению производственных запасов	10, 15
работникам основного производства	20
работникам вспомогательных производств	23
общепроизводственному персоналу	25
аппарату управления организации	26
за работы по исправлению брака	28
работникам обслуживающих производств	29
Начисление заработной платы и прочих выплат, включаемых в ФОТ, персоналу, занятому сбытом (продажей) готовой продукции и прочих активов, в том числе оплата труда по договорам подряда и т.д.	44
Отнесение суммы задолженности по оплате труда за уволенными работниками (дебетовое сальдо) на счет дебиторов для последующего взыскания долга в установленном порядке	76
Восстановление сумм недостач, ранее отнесенных за счет работников	94
начисление выплат дивидендов от участия в уставном капитале организации	84
Начисление суммы, если все предвиденные расходы резервируются (расходы на оплату очередных и дополнительных, учебных отпусков и др.)	96
Начислены пособия по временной нетрудоспособности	69

По дебету счета 70 отражаются суммы оплаты труда, премий, пособий, выплаченных из кассы либо с расчетного счета организации; суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и т. д.

Операции, отражаемые по дебету счета 70:

Содержание хозяйственной операции	Кредит корреспондирующего счета
Выплачены из кассы суммы, причитающиеся работникам по оплате труда	50
Перечислены суммы, причитающиеся работникам по оплате труда:	
▪ с расчетного счета	51
▪ со специальных счетов в банках	55
Удержан налог на доходы физических лиц (НДФЛ)	68
Удержания (с согласия работника) остатков неизрасходованных сумм	71
Удержание сумм в счет погашения задолженности по возмещению материального ущерба, за товары, приобретенные в кредит, в счет возврата ранее полученных займов	73
Удержания по исполнительным листам в пользу третьих лиц, за квартплату	76
Переведены суммы заработной платы работникам внутренних подразделений, выделенных на отдельные балансы	79
Депонирована не полученная своевременно заработная плата	76

Хозяйственная операция удержания из заработной платы работника сумм материального ущерба, причиненного в результате допущенного брака, оформляется проводками:

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражается удержание из оплаты труда за счет покрытия потерь от брака	73	28
	70	73

Хозяйственная операция удержания из заработной платы в счет проданной работникам продукции и оказанных услуг собственного производства по рыночным ценам или по себестоимости оформляется проводками:

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражается операция продажи работникам продукции и оказанных услуг собственного производства	70	90.1
	90.2	20, 23, 25, 26, 29, 43

Хозяйственная операция удержания из оплаты труда виновных работников сумм недостач ценностей сверх норм убыли, потерь от порчи, а также похищенных ценностей, оформляется проводками:

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Удержаны из оплаты труда виновных лиц сумм в погашение недостач и порчи ценностей сверх норм убыли и потерь от порчи	73 70	94 73

Наиболее распространенной формой выплаты заработной платы, особенно в организациях малого и среднего бизнеса, а также в предприятиях, расположенных в сельской местности, остается выдача денежных средств из кассы. Такая операция отражается по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 50. Депонированные суммы списывают с дебета счета 70 в кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по депонированным суммам», а впоследствии — при осуществлении фактических выплат — с дебета счета 76 в кредит счета 50.

Остатки невыданной в срок заработной платы по истечении трех дней должны быть сданы в банк на расчетный счет.

Учет расчетов с депонентами ведут в книге или в реестре невыданной заработной платы. Книгу открывают на год. Для каждого депонента в ней отводят отдельную строку, в которой указывают табельный номер, фамилию, имя, отчество, депонированную сумму и отмечают выдачу.

В некоторых организациях (имеющих большое число структурных подразделений, расположенных в различных зданиях и помещениях) практикуется выплата заработной платы через подотчетных лиц (так называемых раздатчиков). В этом случае суммы, выданные под отчет, отражаются по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», а сумма кассового расхода и задолженность по начисленным выплатам списывается после представления авансового отчета.

Для организации учета заработной платы используются соответствующие учетные регистры (специально разграфленные листы бумаги, приспособленные для текущих учетных записей).

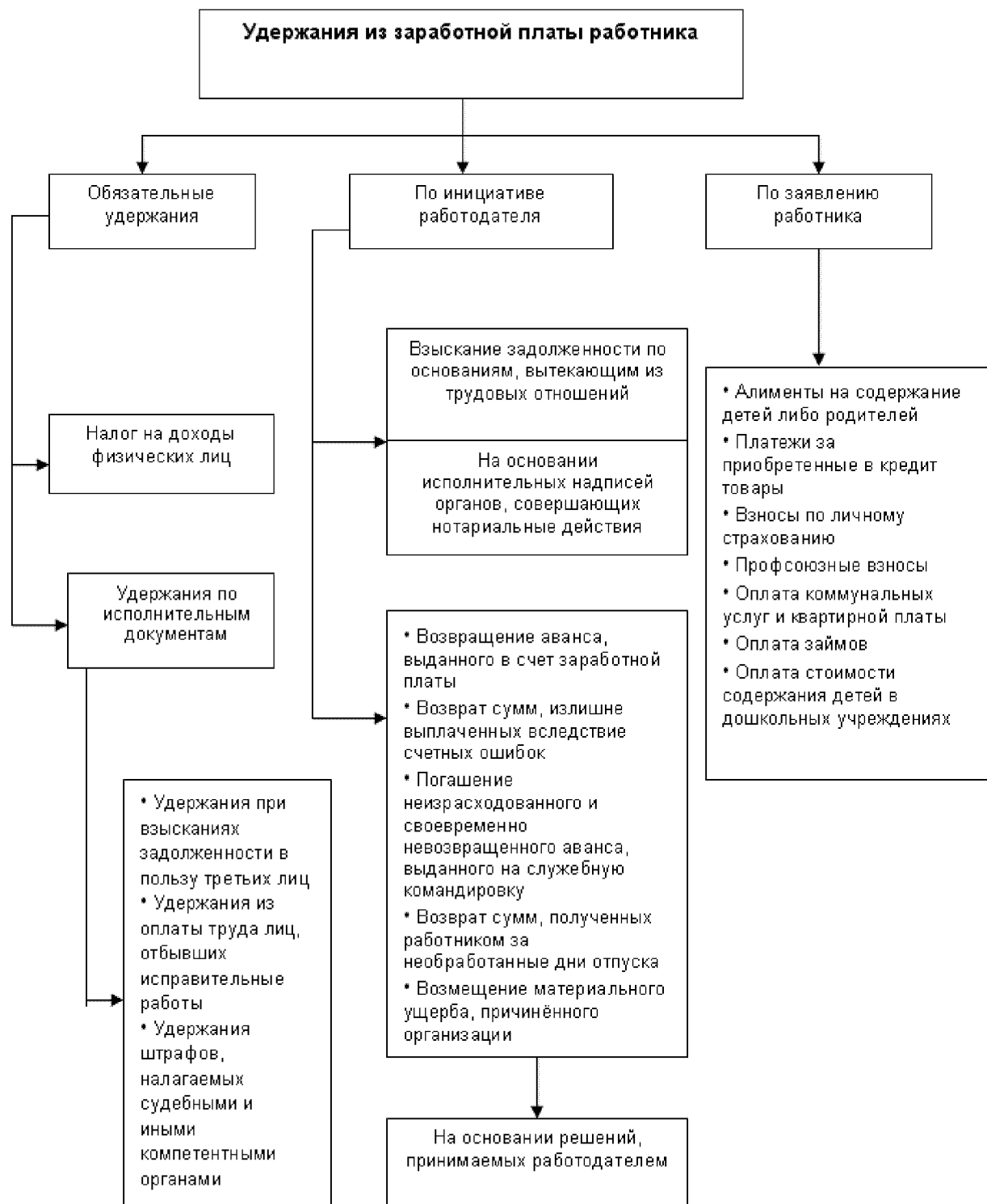
Аналитический учет оплаты труда в организации ведется по каждому работнику с использованием лицевых счетов рабочих и служащих (формы № Т-54 и № Т-54а), налоговой карточки по учету

доходов и налога на доходы физических лиц, расчетно-платежных ведомостей и др.

25.3. Учет удержаний из заработной платы работника

Удержания из заработной платы могут производиться только в случаях, предусмотренных трудовым законодательством. К таким случаям относятся:

- 1) удержания, относящиеся к обязательным:
 - с целью погашения обязательств работника перед государством;
 - с целью погашения обязательств работника перед третьими лицами;
- 2) удержания по инициативе работодателя:
 - на основании принимаемых им решений;
 - на основании исполнительных листов;
- 3) удержания по просьбе самого работника (рис. 25.1).



Ст. 138 ТК РФ устанавливает ограничение размера удержаний из заработной платы.

При каждой выплате заработной платы общий размер всех удержаний не может превышать 20%, а в случаях, особо предусмотренных законодательством, — 50% заработной платы, причитающейся к выплате работнику.

При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником, во всяком случае, должно быть сохранено 50% заработка. Однако эти ограничения не распространяются на удержания из заработной платы при отбывании исправительных работ и при взыскании алиментов на несовершеннолетних детей.

25.3.1. Обязательные удержания из заработной платы

Налог на доходы физических лиц

Уплата налога на доходы с целью погашения обязательств работника перед государством относится к обязательным удержаниям из заработной платы работника.

В соответствии с пп. 6 п. 1 ст. 208 и п. 1 ст. 209 Налогового кодекса РФ вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей признается объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц. Согласно п. 1 ст. 226 НК РФ организация, от которой работник получил доход, обязана исчислить, удержать и уплатить сумму налога на доходы физических лиц. При этом налогообложение производится по ставке 13% (п. 1 ст. 224 НК РФ).

Повышенные ставки в 30% и 35% применяются лишь в отдельных высокодоходных сферах экономической деятельности, перечень которых приводится в п. 2—3 ст. 224 НК РФ. Этот налог используется в качестве источника формирования бюджета. Налог представляет собой обязательный безвозмездный взнос денежных средств органам государства или местного самоуправления в законодательно установленных размерах и в заранее указанные сроки. Гл. 23 части II НК РФ определяет порядок уплаты налога на доходы в зависимости от видов и размеров доходов.

К объекту обложения налогом на доходы физических лиц относятся доходы налогоплательщика, полученные им в:

- денежной форме;
- натуральной форме;

виде материальной выгоды, а также право на распоряжение этими доходами, которое у него возникло.

Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

В ст. 208 НК РФ подробно перечислены доходы от источников в РФ и доходы от источников за пределами РФ.

Определение налоговой базы для доходов, облагаемых по ставке 13%, производится в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 210 НК РФ. Правильность определения налоговой базы за отчетный период зависит от момента фактического получения дохода, а для установления этой даты могут использоваться два метода: кассовый и метод начислений. При кассовом методе учета датой фактического получения дохода считается день выплаты дохода (например, момент получения наличных денег в кассе), или приобретение ценных бумаг (п. 1 ст. 223 ч. II НК РФ). При методе начислений налоговый учет производится исходя из времени приобретения права на доход или признания расходов — независимо от момента фактического получения доходов и осуществления платежей. Этот менее выгодный для налогоплательщика метод применяется в случае получения дохода в виде оплаты труда по трудовым договорам (п. 2 ст. 223 ч. II НК РФ).

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

В размере 35% — от выигрышей, выплачиваемых организаторами лотерей.

Пример 25.1

Физическое лицо от участия в лотерее выиграло денежный приз в сумме 500000 руб. Налоговая ставка для таких доходов установлена ст. 224 части II НК РФ в размере 35% от суммы выигрыша. Организатор лотереи в соответствии с п. 1 ст. 226 части II НК РФ обязан исчислить,

удержать и перечислить в бюджет налог с доходов физического лица в размере:

500000 руб. $\times$ 0,35 - 175000 руб.

Физическому лицу выплачивается:

500000 руб. - 175000 = 325000 руб.

В размере 30% — в отношении доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ.

В размере 13% — в отношении остальных доходов:

доходы в виде оплаты труда;

доходы в натуральной форме;

материальная выгода, полученная от приобретения товаров и т.д.

В размере 6% — в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов.

Налоговые вычеты

Налоговые вычеты — это суммы, которые можно рассматривать как личные вычеты налогоплательщика, дающие основание уменьшать его налогооблагаемый доход.

Налоговые вычеты из доходов налогоплательщиков в соответствии со ст. ст. 218—221 НК РФ разделены на четыре группы:

- 1) стандартные;
- 2) социальные;
- 3) имущественные;
- 4) профессиональные.

Стандартные налоговые вычеты. При определении размера налоговой базы, подлежащей налогообложению по ставке 13%, налогоплательщик имеет право на получение одного из следующих стандартных налоговых вычетов за каждый месяц налогового периода:

в размере 3000 руб. — ликвидаторам аварии на ЧАЭС, инвалидам ВОВ и др.;

в размере 500 руб. — героям Советского Союза и РФ участникам ВОВ, инвалидам с детства и др.;

в размере 400 руб. — физическим лицам, являющимися резидентами РФ;

в размере 1000 руб. — родителям, супругам родителей, опекунам, вдовам и т.д.

Указанный налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка) налоговым агентом, представляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 280000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 280000 руб., налоговый вычет не применяется.

Данный налоговый вычет производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и (или) супруга (супруги) родителя, опекунов или попечителей, приемных родителей, супруга (супруги) приемного родителя.

Указанный налоговый вычет удваивается в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, а также в случае, если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы.

Социальные налоговые вычеты — право налогоплательщика на уменьшение налоговой базы в налогооблагаемый период на суммы произведенных расходов на благотворительные цели, на обучение (не более 50000 руб.), на лечение представляются по окончании налогового периода при подаче налоговой декларации в налоговые органы на основании заявления.

Имущественные налоговые вычеты — это право налогоплательщика на уменьшение налоговой базы по суммам:

полученным от продажи имущества, находившегося в его собственности;

израсходованным на новое строительство либо приобретение квартиры или жилого дома на территории РФ;

израсходованным на уплату процентов по кредитам, полученным в банках.

Предоставляются по окончании налогового периода при подаче налоговой декларации в налоговые органы на основании заявления. В соответствии со ст. 220 НК РФ право на получение имущественных налоговых вычетов предоставляется налогоплательщику. Повторное предоставление налогоплательщику имущественного налогового вычета на покупку жилья и осуществление нового строительства не допускается.

В том случае, если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, его остаток может быть перенесен на следующие налоговые периоды до полного его использования.

Профессиональные налоговые вычеты — документально подтвержденные расходы, непосредственно связанные с получением дохода от осуществления предпринимательской деятельности, занятий частной практикой, выполнения работ по договорам гражданско-правового характера. Предоставляются налоговыми агентами, выплачивающими доходы, либо при подаче налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются при определении налоговой базы по доходам, облагаемым по ставке 13%:

предпринимателям без образования юридического лица, частным нотариусам и другим лицам (пп. 1 п. 1 ст. 221 НК РФ);

налогоплательщикам, получающим доходы от выполнения работ по гражданско-правовым договорам (пп. 2 п. 1 ст. 221 НК РФ);

налогоплательщикам, получающим авторские вознаграждения и др. (пп. 3 п. 1 ст. 221 НК РФ).

Сумма налога на доходы, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. ст. 218—221 части II НК РФ.

Бухгалтерский учет операций, связанных с налогом на доходы физических лиц, осуществляется на счете 68 «Расчеты по налогам сборам», субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц».

Начисленные суммы налога отражаются по кредиту счета 68 субсчета «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» в корреспонденции с дебетом разных счетов (70, 75, 76). При фактическом перечислении начисленного налога на доходы физических лиц в бюджет на сумму платежа производится списание учтенных на счете 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» сумм удержанного налога в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» (дебет счета 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» кредит счета 51).

Суммы начисленных пеней и штрафов за нарушение законодательства о налоге на доходы физических лиц в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц».

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Удержан НДФЛ:		
▪ с сумм доходов работников организации	70	68
▪ с доходов от участия в уставном (складочном) капитале организации работников, не числящихся в штате организации	75.2	68
▪ с вознаграждения по договорам гражданско-правового характера	70	68
Перечислена в бюджет сумма НДФЛ	68	51

Налоговые карточки работников

В соответствии с п.1 ст. 230 ч. 11 НК РФ налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, по форме, которая установлена Министерством РФ по налогам и сборам:

форма № 1 — НДФЛ «Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц» — первичный документ налогового учета, содержит персональную информацию о физическом лице;

форма № 2 — НДФЛ «Справка о доходах физического лица за 20... год» — отражаются сведения о доходах, выплаченных налоговым агентом — источником дохода физическому лицу, суммах вычетов, суммах исчисленного и удержанного налога этим источником выплаты.

Согласно требованиям налогового законодательства все организации, независимо от форм собственности, обязаны вести налоговые карточки учета доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, форма которых установлена Федеральной налоговой службой Министерства Финансов РФ.

Налоговые карточки заводятся не только на штатных, но и на временных и сезонных работников, выполняющих трудовые обязанности на основании трудовых соглашений, на лиц, работающих по договорам гражданско-правового характера, т. е. на всех физических лиц, получивших доход от конкретной организации хотя бы единовременно.

Налоговые карточки позволяют упорядочить учет доходов всех видов для целей налогообложения. Они содержат необходимую для исчисления сумм налога на доходы физических лиц информацию, в том числе сведения о получателе дохода, размере полученного дохода, льготах и иных вычетах из налогооблагаемого дохода, суммах исчисленного и удержанного налога.

На основании данных налоговых карточек заполняется справка о доходах физического лица, которую организации представляют в налоговый орган по месту своего учета ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Вопросы для самопроверки

Какими нормативными документами регулируются вопросы по учету труда и заработной платы?

Назовите виды заработной платы.

Какие формы заработной платы Вы знаете?

Какой счет предусмотрен Планом счетов для учета расчетов с персоналом по оплате труда?

Назовите состав фонда оплаты труда.

Каким документом регулируется порядок и как осуществляется расчет среднего заработка?

В чем особенность расчета среднего заработка для начисления отпускных?

В чем особенность начисления пособия по временной нетрудоспособности?

Какие виды удержаний из заработной платы Вам известны?

Раздел 9. Учет капитала и резервов

26. Учет собственного капитала

26.1. Сущность и понятие собственного капитала

По существу, капитал, являясь экономическим ресурсом, представляет собой совокупность собственного и привлеченного капитала, необходимого для осуществления финансово-хозяйственной деятельности организации.

Привлеченный капитал — это кредиты, займы и кредиторская задолженность, т.е. обязательства перед физическими и юридическими лицами.

Собственный капитал — это капитал за вычетом привлеченного капитала (обязательства), который состоит из совокупности уставного, добавочного и резервного капитала, нераспределенной прибыли и прочих резервов (целевые фонды и резервы).

Кроме того, капитал организаций подразделяется на активный и пассивный.

Активный капитал — это стоимость всего имущества по составу и размещению, т.е. все то, чем владеет организация как юридически самостоятельное лицо.

Пассивный капитал — это источники имущества (активного капитала) организации, состоит из собственного и привлеченного капитала.

Все представленные понятия можно выразить следующим уравнением:

Активы = Собственный капитал + Финансовые обязательства.

Иногда собственный капитал выступает как остаточный, поскольку он отражает совокупность средств, которые остаются в распоряжении организации после выплаты финансовых обязательств. В этом случае уравнение выглядит так:

Собственный капитал = Активы - Финансовые обязательства.

26.2. Формирование и учет уставного капитала

Уставный капитал — это стартовый капитал, необходимый организации для осуществления финансово-хозяйственной деятельности с целью получения прибыли. Согласно Гражданскому кодексу Российской Федерации уставный капитал организации может выступать в виде:

складочного капитала — в полном товариществе и товариществе на вере;

паевого либо неделимого фонда — в производственном кооперативе (артели);

уставного капитала — в акционерных обществах, обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью;

уставного фонда — в унитарных государственных и муниципальных предприятиях.

Для целей бухгалтерского учета в организации, прошедшей государственную регистрацию, все указанные определения сводятся к понятию уставного капитала, содержанием которого является сумма вкладов, первоначально инвестированных собственниками (участниками, учредителями) в имущество организации.

Уставный капитал акционерного общества представляет собой сумму номинальной стоимости акций этого общества, распределенных между акционерами.

При учреждении общества все его акции должны быть размещены среди учредителей.

Уставный капитал является имущественной основой деятельности организации, он определяет долю каждого участника в управлении организацией и гарантирует интересы его кредиторов. У коммерческих организаций с любым организационно-правовым статусом учет уставного капитала в форме вкладов (паев) и акций по их первоначальной стоимости, определенной в учредительных документах на дату регистрации организации, ведется на счете 80 «Уставный капитал». Кредитовый остаток этого счета должен соответствовать размеру

уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения или уменьшения капитала только по решению учредителей после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Акционерным обществом признается общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций. Участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций.

Уставный капитал, сложившийся как акционерный, т.е. путем выпуска и продажи акций, имеет наиболее сложную структуру, порядок формирования и изменения.

В настоящее время законодательством Российской Федерации предусматривается создание акционерных обществ (предприятий) открытого и закрытого типа. Уставный капитал акционерного общества открытого типа разделяется на определенное число акций, имеющих номинальную (нарицательную) стоимость. Любой инвестор может приобрести эти акции по открытой подписке либо через посреднические организации.

В закрытом акционерном обществе акции распространяются между заранее определенными участниками либо они вообще могут не выпускаться. При этом взнос каждого акционера в уставный капитал общества определяется учредительным договором или протоколом, который подписывают все участники.

Все акции, выпускаемые как открытым, так и закрытым акционерным обществом, являются именными и при его учреждении должны быть размещены среди учредителей. Акционерное общество вправе эмитировать обыкновенные акции, а также один или несколько типов привилегированных акций. Номинальная стоимость всех обыкновенных акций должна быть одинаковой.

В соответствии со ст. 26 Федерального закона от 26.12.1995 г. «Об акционерных обществах» размер уставного капитала открытого

акционерного общества должен составлять не менее 1000-кратного размера минимальной месячной оплаты труда, а закрытого акционерного общества — не менее 100-кратного размера минимальной месячной оплаты труда, установленного законодательством Российской Федерации на дату представления учредительных документов для регистрации.

В акционерных обществах (АО) бухгалтерский учет уставного капитала и расчетов с учредителями осуществляется в соответствии с нормативными документами, регламентирующими этот процесс.

Уставный капитал акционерного общества оценивается по номинальной стоимости акций, приобретенных акционерами. На день регистрации акционерного общества его уставный капитал должен быть оплачен не менее чем на 50%.

После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей, предусмотренных учредительными документами отражается по дебету 75.1 «Расчеты с учредителями» и кредиту 80 «Уставный капитал». Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75.1 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету имущества, денежных средств.

Дебет 07, 08.4 Кредит 75.1 — на стоимость внесенных в счет вкладов зданий, сооружений, машин, оборудования и другого имущества, относящегося к основным средствам;

Дебет 08.5 Кредит 75.1 — на стоимость внесенных в счет вкладов нематериальных активов.

Поступившие основные средства и нематериальные активы списывают со счета 08.4, 08.5 на счета 01, 04 соответственно, отражая при этом в записи бухгалтерского учета.

Дебет 01 (04) Кредит 08.4 (08.5) — приняты к учету основные средств

Дебет 10, 41 Кредит 75.1 — на стоимость внесенных в счет вкладов сырья, материалов и других материальных ценностей, относящихся к оборотным средствам;

Дебет 50, 51, 52, 55 Кредит 75.1 — на сумму денежных средств в отечественной и иностранной валюте, внесенных участниками (учредителями);

Дебет 58 Кредит 75.1 — на стоимость долговых ценных бумаг, внесенных в счет уставного капитала.

Материальные ценности и нематериальные активы, внесенные в счет вклада в уставный капитал, оценивают по согласованной между учредителями стоимости, ориентированной на реальные рыночные цены. Ценные бумаги и другие финансовые активы также оценивают по согласованной стоимости.

Изменение размера уставного капитала организации всегда связано с переутверждением его учредительных документов общим собранием учредителей и их перерегистрацией в соответствующих государственных органах.

Увеличение уставного капитала организации может осуществляться в случаях:

привлечения дополнительных средств от участников (учредителей) или при дополнительном приеме участников (учредителей), а также в случае дополнительной эмиссии акций или увеличения их номинала;

направления на его увеличение нераспределенной чистой прибыли и добавочного капитала;

получения унитарными предприятиями дополнительных средств в виде дотаций от государственных и муниципальных органов (табл. 26.1).

Таблица 26.1

Операции по образованию и увеличению уставного капитала

Операции по образованию и увеличению уставного капитала	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Отражается зарегистрированный уставный капитал предприятия	75.1	80
Привлечение дополнительных средств участников (учредителей)	75.1	80
Средства при дополнительном приеме участников	75.1	80
Средства от дополнительной эмиссии акций	75.1	80
Дополнительные средства от увеличения номинала акций	75.1	80
Направление на увеличение уставного капитала нераспределенной чистой прибыли	84	80
Направление на увеличение уставного капитала средств добавочного капитала	83	80
Получение дотаций от государственных и муниципальных органов	75.1	80

Уменьшение уставного капитала организации может осуществляться в случаях:

выхода участников (учредителей) из состава организации или выкупа акционерным обществом с их последующим аннулированием;

доведения размера уставного капитала до величины стоимости чистых активов и погашения за счет него непокрытого убытка (чистые активы — это величина, определяемая путем вычитания из суммы активов акционерного общества суммы его обязательств);

изъятия части уставного фонда унитарного предприятия (табл. 26.2).

Таблица 26.2

Операции по уменьшению уставного капитала

Операции по уменьшению уставного капитала	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Выход участников из состава организации с выдачей вкладов	80	75.2
Выкуп акций акционерного общества с их последующим аннулированием	81 80	51 81
Доведение размера уставного капитала до величины стоимости чистых активов и погашения этой разницей непокрытого убытка	80	84
Изъятие части уставного фонда унитарного предприятия	80	75.2

Синтетический и аналитический учет уставного капитала ведется в соответствующих регистрах бухгалтерского учета на основании прошедших государственную регистрацию учредительных документов предприятия, договоров купли-продажи акций в акционерных обществах и другой первичной документации.

Аналитический учет уставного капитала открытого акционерного общества организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование детализированной информации о типах акций, их видах, стадиях накопления капитала, акционерах. Для аналитического учета уставного капитала по типам акций целесообразно открыть два субсчета «Размещенные акции», «Объявленные акции».

Организация аналитического учета уставного капитала в разрезе акционеров должна решать две основные задачи:

- 1) учет и точное подтверждение прав собственников (в том числе при их смене) на ценные бумаги;
- 2) получение информации о лицах, которые вправе требовать от акционерного общества исполнения обязательств по выпущенным ценным бумагам.

Обе задачи могут решаться через учет акций, проданных акционерам, путем ведения реестра акционеров непосредственно акционерным обществом или с помощью привлеченной для этого специализированной профессиональной организации. При этом организация, ведущая реестр акционеров (акционерное общество или профессиональный участник рынка ценных бумаг), является держателем реестра акционеров.

Акционерные общества с числом акционеров более 500 обязаны поручать ведение реестра специализированным организациям (регистраторам) — банку-депозитарию либо другому инвестиционному институту. Ведение реестра акционеров начинается не позднее одного месяца с момента государственной регистрации общества. При этом общество не освобождается от ответственности за ведение и хранение реестра акционеров.

Учет расчетов общества с акционерами по принадлежащим им акциям целесообразно вести на специальных лицевых счетах. Сводные данные по всем лицевым счетам акционеров о стоимости принадлежащих им акций, причитающихся и выплаченных дивидендах, являются основанием для отражения данных о стоимости уставного капитала и расчетов с акционерами по дивидендам в синтетическом бухгалтерском учете и отчетности.

26.3. Формирование и учет резервного капитала

Организации должны формировать резервный капитал в обязательном порядке. По своему усмотрению его могут создавать и предприятия других форм собственности, если это предусмотрено их учредительными документами либо учетной политикой.

Бухгалтерский учет формирования резервного капитала должен обеспечивать получение информации, необходимой для контроля за соблюдением его верхней и нижней границы. Во всех случаях предельная величина резервного капитала не может превышать той суммы, которая определена собственниками предприятия и зафиксирована в учредительных документах. При этом для акционерных обществ и совместных предприятий законодательно установлен еще его минимальный размер.

В соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах» от 26.12.1995г. в акционерных обществах ЗАО и ОАО размер резервного капитала должен быть не менее 5% от суммы уставного капитала акционерного общества.

Источником формирования резервного капитала для предприятий всех организационно-правовых форм выступает только нераспределенная чистая прибыль. В соответствии со ст. 35 Федерального закона «Об акционерных обществах» резервный капитал общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не

может быть менее 5% от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

Резервный капитал общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный капитал не может быть использован для иных целей.

Для получения информации о наличии и движении средств резервного капитала новым планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен бухгалтерский счет 82 «Резервный капитал». Образование и использование резервного капитала отражается в бухгалтерском учете организации следующими записями:

Операции по уменьшению уставного капитала	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Сформирован резервный капитал за счет чистой прибыли	84	82
Отражается использование резервного капитала	82	84

Пример 26.1

Устав организации предусматривает создание резервного капитала в размере 15000 руб. Согласно уставу в резервный капитал ежегодно отчисляются 5% чистой прибыли общества, пока он не достигнет 15000 руб.

По итогам первого года работы чистая прибыль составила 40000 руб. Согласно уставу в резервный капитал должно быть зачислено 2000 руб. ($40000 \times 5\%$).

В учете необходимо сделать следующие записи:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Чистая прибыль направлена на формирование резервного капитала	2000	84	82

По итогам второго года работы организация получила убыток 6000 руб. Чтобы его полностью погасить, нераспределенной прибыли прошлых лет не хватило. Поэтому собственники организации решили направить на погашение убытка средства резервного капитала. В бухгалтерском учете следует произвести следующие записи:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
2	Средства резервного капитала направлены на погашение убытка	2000	82	84

По итогам третьего года работы чистая прибыль организации составила 500000 руб., 5 % от этой суммы составляют 25000 руб. Этих средств более чем достаточно, чтобы полностью сформировать резервный капитал организации, как это предусмотрено уставом (в размере 15000 руб.).

В бухгалтерском учете следует сделать следующие записи:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
3	Чистая прибыль направлена на формирование резервного капитала	15000	84	82

26.4. Формирование и учет добавочного капитала

В процессе хозяйственной деятельности у организации может появиться новое имущество либо возрасти учетная стоимость уже имеющегося имущества, что приводит к росту активов организации. Для учета источников поступления новых материальных ценностей или прироста их балансовой стоимости в бухгалтерском учете введено понятие добавочного капитала.

Для учета сумм добавочного капитала и обобщения информации об их накоплении и использовании предназначен бухгалтерский счет 83 «Добавочный капитал» без деления на субсчета.

Источниками формирования добавочного капитала являются:

увеличение стоимости внеоборотных активов в результате переоценки;

эмиссионный доход;

положительные курсовые разницы, образующиеся при вкладе иностранной валюты в уставный капитал организации (ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»);

присоединение к добавочному капиталу суммы использованных целевых инвестиционных средств.

Пример 26.2

ЗАО имеет на балансе токарный станок, первоначальная стоимость которого составляет 100000 руб., сумма начисленной амортизации — 3000 руб.

По состоянию на 1 января 2010г. станок был переоценен с в соответствии с рыночными ценами, в результате восстановительная стоимость станка составила 110000 руб.

Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета переоценки объекта основных средств должен выглядеть следующим образом:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражается увеличение стоимости станка в результате переоценки $(110000 - 100000)$	10000	01	83
2	Доначислена сумма амортизации станка в результате переоценки $(3000 \times 100000 : 100000)$	3000	83	02

Таким образом, в результате переоценки добавочный капитал будет увеличен на 7000 руб. $(10000 - 3000)$.

В результате переоценки объектов основных средств величина добавочного капитала может изменяться в сторону не только увеличения, но и уменьшения.

Эмиссионный доход создается в акционерных обществах открытого типа и представляет собой сумму превышения продажной цены акций над номинальной в ходе проведения открытой подписки. При получении такого дохода в бухгалтерском учете производится запись по кредиту счета 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

Пример 26.3

ОАО осуществило дополнительный выпуск акций на общую сумму 100000 руб. Выпуск состоит из 100 акций с номиналом на 1000 руб. Все акции были размещены среди учредителей по цене 1350 руб.

Таким образом, в оплату уставного капитала поступило 135000 руб. (1350×1000).

Необходимо сделать следующие бухгалтерские записи:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Учтена задолженность учредителей по оплате акций	100000	75.1	80
2	Оплачены акции по цене выше номинала	135000	51	75.1
3	Отражен эмиссионный доход	35000	75.1	83

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала организации, подлежат отнесению на добавочный капитал. В данном случае под курсовой разницей подразумевается разность, возникающая между официальным курсом иностранной валюты, котируемые Центральным банком РФ, на дату ее фактического внесения в уставный капитал и на дату государственной регистрации учредительных документов. В современных условиях она бывает как положительной, так и отрицательной, и поэтому рассматривается в качестве инфляционного источника, учитываемого в составе добавочного капитала.

В бухгалтерском учете положительная курсовая разница, возникшая при внесении иностранной валюты в уставный капитал организации, отражается записью по кредиту счета 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

Пример 26.4

Одним из учредителей ООО является иностранное лицо. В качестве взноса в уставный капитал ООО вносится сырье стоимостью 1000 у. е. На момент регистрации уставного капитала курс ЦБ составлял 30 руб. за 1 у. е. На момент фактического внесения сырья учредителем в уставный капитал ООО курс ЦБ составлял 31 руб. за 1 у. е.

Порядок отражения хозяйственной ситуации на счетах бухгалтерского учета:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражен уставный капитал в сумме вкладов иностранного учредителя, предусмотренной учредительными документами (1000 × 30 руб. за 1 у. е.)	30000	75.1	80
2	Отражается погашение задолженности иностранного учредителя по вкладу в уставный капитал путем передачи сырья (1000 × 31 руб. за 1 у. е.)	31000	10	75.1
3	Отражена положительная курсовая разница, возникшая в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте, в части задолженности иностранного учредителя по вкладу в уставный капитал ООО (3100 - 3000)	1000	75.1	83

Величина добавочного капитала может быть увеличена в результате присоединения ассигнований, получаемых из бюджета любого уровня, которые израсходованы организацией на финансирование долгосрочных инвестиций.

Поступившие из бюджета средства зачисляются вначале на специальный банковский счет, с которого затем производится их списание на покрытие расходов, осуществляемых в соответствии с инвестиционной программой организации. Далее израсходованная сумма бюджетных ассигнований включается в состав добавочного капитала бухгалтерской записью:

Дебет 86 «Целевое финансирование» Кредит 83 «Добавочный капитал».

Основанием для такого присоединения может выступать только факт использования бюджетных средств по целевому назначению.

Пример 26.5

ООО на основании договора получило от ЗАО целевые средства для финансирования ремонта помещения в сумме 120000 руб. и строительные материалы для этого ремонта на сумму 60000 руб.

Необходимо произвести следующие бухгалтерские записи:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислены средства целевого финансирования (120000 + 60000)	180000	76	86
2	Средства целевого финансирования поступили на расчетный счет	120000	51	76
3	Оприходованы строительные материалы, полученные по договору целевого финансирования	60000	10	76
4	За счет средств целевого финансирования проведен ремонт помещения	180000	20	10, 70, 69, 60

Операции по учету использования средств целевого назначения отражаются следующей записью:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
5	Использованы средства целевого финансирования, полученных в виде инвестиций	180000	86	83

Добавочный капитал может пополняться за счет средств, направляемых на пополнение собственных оборотных средств, данный источник образуется в процессе распределения участниками нераспределенной прибыли организации. При этом направление распределенной прибыли на пополнение собственных оборотных средств отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный капитал».

Если средства добавочного капитала были направлены на увеличение уставного капитала организации, необходимо зарегистрировать соответствующие изменения в учредительных документах, а в бухгалтерском учете сделать запись:

Дебет 83 Кредит 80 — отражено увеличение уставного капитала.

Пример 26.6

Уставный капитал ЗАО — 100000 руб. — разделен на 100 акций номинальной стоимостью 1000 руб. каждая. По состоянию на 1 января 2010г. ЗАО провело переоценку основных средств.

В результате переоценки первоначальная стоимость основных средств увеличилась на 30000 руб., сумма накопленной амортизации — на 10000 руб. Таким образом, в результате переоценки добавочный капитал был увеличен на 20000 руб. (30000 - 10000).

В учете должны быть сделаны следующие проводки:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражено увеличение первоначальной стоимости основных средств в результате переоценки	30000	01	83
2	Отражено увеличение суммы начисленной амортизации	10000	83	02

В апреле 2010г. общее собрание акционеров приняло решение сумму прироста добавочного капитала (20000 руб.) направить на увеличение уставного капитала, а для этого конвертировать все акции ЗАО в акции с большей номинальной стоимостью.

Так как уставный капитал разделен на 100 акций, номинальная стоимость каждой акции была увеличена на 200 руб. (20000 : 100). Таким образом, все акции ЗАО были конвертированы в акции с номинальной стоимостью 1200 руб. (1000 + 200).

После того, как соответствующие изменения учредительных документов ЗАО были зарегистрированы, необходимо произвести следующую запись:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
3	Отражено увеличение уставного капитала	20000	83	80

27. Учет целевого финансирования и резервов

27.1. Учет целевого финансирования

Целевое финансирование представляет собой средства, предназначенные на финансирование тех или иных мероприятий целевого назначения, а именно: содержание детских и культурно-просветительных учреждений, подготовку кадров, научно-исследовательские работы, капитальные вложения, строительство жилых домов, на покрытие убытков и др.

Источниками формирования целевых фондов выступают бюджетные ассигнования и внебюджетные фонды, взносы родителей, плата за обучение и др.

Средства целевого финансирования расходуются в строгом соответствии с утвержденными сметами. Использование этих средств не по назначению запрещено.

Для учета средств целевого финансирования и поступления предназначен пассивный счет 86 «Целевое финансирование». По кредиту счета отражаются поступления средств, а по дебету — их расходование (использование).

Сальдо по кредиту показывает остаток неизрасходованных средств на начало и конец отчетного периода.

Аналитический учет по счету 86 ведут по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

Поступления средств целевого назначения отражаются бухгалтерскими записями:

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступление денежных средств, полученных от других организаций, учреждений и лиц	50, 51, 52	86
Начисление причитающихся к уплате взносов родителей на содержание детей в детских учреждениях, платы за обучение и т.д.	76	86
Поступление денежных средств, полученных от родителей на содержание детей в детских учреждениях, платы за обучение и т.д.	50, 51, 52	76

Операции по учету использования средств целевого назначения отражаются следующими записями:

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списание денежных средств за счет целевого финансирования	86	50, 51, 52
На сумму затрат материалов, начисленной оплаты труда работникам и расходов на оплату выполненных работ и оказанных услуг списаны средства целевого финансирования	86	10, 60, 70...
Расходы на содержание детских и культурно-просветительных учреждений списаны за счет средств целевого финансирования	86	29
Направлены средства целевого финансирования на содержание некоммерческих организаций	20, 26	86
Использованы средства целевого финансирования, полученные в виде инвестиций	86	83
Направлены коммерческой организацией бюджетные средства на финансирование расходов	86	98
Поступление безвозмездных средств, если они имеют целевой характер (на строительство или приобретение объекта)	50, 51	86
После окончания строительства или ввода объекта в эксплуатацию списаны средства целевого финансирования	86	98.2
Одновременно производится запись на принятие к учету основных средств	01	08

Пример 27.1

ООО на основании договора получило от ЗАО средства в размере 150000 руб. для приобретения технологической линии. Стоимость линии также составляет 150000 руб. (без НДС). На линию ежемесячно начисляется амортизация в сумме 750 руб.

Необходимо хозяйственную ситуацию отразить следующим образом:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислены средства целевого финансирования	150000	76	86
2	Поступили средства финансирования на расчетный счет ООО	150000	51	76
3	Оприходована технологическая линия	150000	08	60
4	Технологическая линия принята к бухгалтерскому учету ООО	150000	01	08
5	Средства целевого финансирования, израсходованные на покупку линии, учтены в составе доходов будущих периодов	150000	86	98
6	Ежемесячно по мере начисления амортизации: начислена амортизация на технологическую линию	750	20	02
7	Доходы будущих периодов в сумме начисленной амортизации учтены в составе прочих доходов	750	98	91.1

27.2. Бухгалтерский учет оценочных резервов

Резервы создаются для уточнения оценки отдельных статей бухгалтерского учета и покрытия предстоящих расходов и платежей. Их иначе называют оценочными резервами.

Счета оценочных резервов — 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»; 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и 63 «Резервы по сомнительным долгам» — в Плане счетов выступают в роли регулирующих контрактивных счетов и к собственному капиталу организации имеют только косвенное отношение.

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей учитываются на счете 14 того же названия, который предназначен для отражения резервов, создаваемых под снижение рыночной стоимости сырья, материалов, топлива, незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т.п. Этот резерв создается за счет доходов организации. При этом делается следующая проводка:

Дебет 91 Кредит 14.

Затем, в начале периода, следующего за отчетным периодом, когда была произведена эта запись, по мере списания материальных ценностей, зарезервированная сумма списывается бухгалтерской записью:

Дебет 14 Кредит 91.1.

Аналитический учет по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» ведется по каждому резерву отдельно.

Резервы под обесценение финансовых вложений создаются за счет доходов организации под потенциальное обесценение вложений организации в ценные бумаги, не котируемые на рынке ценных бумаг (акции, облигации и другие долговые обязательства). Величина резерва образуется в том случае, когда рыночная стоимость ценных бумаг ниже их балансовой стоимости.

В активе баланса ценные бумаги счет 58 «Финансовые вложения» отражаются по стоимости нетто-оценки за вычетом созданного резерва на счете 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

Образование резервов осуществляется за счет доходов организации и отражается проводкой:

Дебет 91 Кредит 59.

При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы резервы, сумма резервов уменьшается и доход увеличивается на эту разницу. В этом случае делается запись:

Дебет 59 Кредит 91.

Аналогичная запись производится при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы резервы.

Аналитический учет по субсчету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» ведется по каждому виду финансовых вложений.

Резервы по сомнительным долгам создаются за счет доходов организации. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации и граждан, которая не погашена в сроки, установленные договорами, не обеспеченная соответствующими гарантиями (поручительствами).

Резервы по сомнительным долгам рекомендуется создавать в течение года после проведения инвентаризации и письменного обоснования дебиторской задолженности организации. Таким обоснованием могут быть материалы переписки с должниками.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния

(платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Если до конца года, следующего за годом создания резерва сомнительного долга, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются к доходам соответствующего года. В активе бухгалтерского баланса дебиторская задолженность, по которой созданы резервы сомнительных долгов, показывается в нетто-оценке, т.е. за вычетом резерва, а в пассиве баланса сумма этого резерва не отражается.

Списанная сумма дебиторской задолженности (должников) учитывается на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника (дебитора).

Создание резерва по сомнительным долгам отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет 91 Кредит 63.

При списании не востребовавшихся долгов, ранее признанных организацией сомнительными, делается следующая запись:

Дебет 63 Кредит 62, 76.

Если не израсходованы суммы резервов сомнительных долгов, созданных в предыдущем году, то они присоединяются к доходам отчетного года, делается запись:

Дебет 63 Кредит 91.

Аналитический учет резервов по сомнительным долгам ведется по каждой задолженности, по которой создан резерв.

27.3. Учет резервов предстоящих расходов

В повседневной финансово-хозяйственной деятельности организаций может возникать необходимость создания резерва для покрытия предстоящих расходов и платежей. Он создается за счет внутренних ресурсов путем включения в затраты производства или в расходы на продажу в отчетном году.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998г. № 34н, для своевременного и равномерного (нормативного) включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения и правильного определения финансового результата отчетного периода предприятия могут создавать резервы на покрытие предстоящих затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, а также нормативными актами Министерства финансов РФ. Основной перечень таких затрат, которым должно руководствоваться при формировании своей учетной политики, приведен в указанном Положении (п. 72). Резервы предстоящих расходов могут создаваться на:

- предстоящую оплату отпусков работникам (включая социальный налог);

- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и вознаграждения по итогам работы за год;

- ремонт основных средств;

- предстоящие затраты на рекультивацию земель, осуществление иных природоохранных мероприятий;

- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

- покрытие иных предвиденных затрат и иные цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации.

Для учета резервов предназначен пассивный счет 96 «Резервы предстоящих расходов», на котором отражаются суммы, зарезервированные в установленном порядке в целях равномерного включения расходов и платежей в затраты на производство и в расходы на продажу.

По кредиту этого счета ежемесячными отчислениями накапливаются источники средств для определенных целей, разрешенных соответствующими законодательными и другими нормативными актами. При этом делаются записи:

Дебет 08, 20, 25, 26... Кредит 96.

По дебету счета 96 отражаются фактические расходы и платежи при наступлении срока на соответствующие цели. При этом делаются проводки:

Дебет 96 Кредит 10, 21, 23, 51 и др.

Сальдо счета 96 показывает начисленный резерв в предыдущих периодах, который будет расходоваться в будущих отчетных периодах. Как правило, большинство резервов не имеют сальдо на конец года. Однако некоторые из них — резервы на выплату отпусков работникам, на ремонт основных средств, на культивацию земель, осуществление иных природоохранных мероприятий и др. — могут иметь переходящие остатки.

Остатки неиспользованных резервов, переходящие на следующий год, должны подвергаться обязательной инвентаризации и корректировке. Порядок исчисления сумм резервов, переходящих на следующий год, изложен в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995г. № 49. На счете 96 «Резервы предстоящих расходов» разрешается оставлять переходящий на следующий год остаток по резервам на предстоящую оплату отпусков работникам, ремонт основных средств, гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и т.д.

Поэтому в конце года проверяется правильность использования этих резервов и при необходимости корректируется. В частности, сумма остатка резерва по ремонту основных средств используется следующим образом:

Суммы экономии или излишне образованный резерв в связи с сокращением объема работы относятся на доходы — Дебет 96 Кредит 91.

Если ремонт основных средств незавершен, то резерв переносится на следующий год.

При недостаточности суммы резерва на ремонт основных средств затраты по нему относятся на текущие затраты на производство и расходы на продажу:

Дебет 20, 44 Кредит 96.

Аналитический учет по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» ведется по отдельным резервам.

28. Бухгалтерский учет доходов будущих периодов

Для обобщения информации о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также предстоящих поступлениях задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, и разнице между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью ценностей, принятой к бухгалтерскому учету при выявлении недостачи и порчи, действующим планом счетов предназначен счет 98 «Доходы будущих периодов».

Согласно Плану счетов к счету 98 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты субсчета:

98.1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;

98.2 «Безвозмездные поступления»;

98.3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»;

98.4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» и др.

На субсчете 98.1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» учитывается движение доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам:

арендная или квартирная плата;

плата за коммунальные услуги;

выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам;

абонементная плата за пользование средствами связи и др.

По кредиту субсчета 98.1 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами отражаются суммы доходов, относящихся к будущим отчетным периодам, а по дебету — суммы доходов, перечисленные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся.

Пример 28.1

Организация заключила договор на предоставление помещения по договору аренды с другой организацией. Договором предусмотрена оплата за квартал вперед 118000 руб. (в том числе НДС — 18000 руб.). Суммы предоплаты отражаются как доходы будущих периодов следующим образом:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Сумма поступившей арендной платы, относящаяся к последующим отчетным периодам, отражена как доходы будущих периодов	118000	76	98.1
2	Поступила оплата по договору аренды за квартал	118000	51	76
3	Начислен НДС	18000	98.1	68
4	Признан финансовый результат на сумму квартальной арендной платы за один месяц	33333	98.1	91.1

Безвозмездно поступившие в организацию ценности, за исключением денежных средств, первоначально принимаются к учету по дебету счетов учета активов 08, 10... кредиту счета 98.2.

Пример 28.2

Организация безвозмездно получила материалы по рыночной стоимости 100000 руб., 50% данных материалов списаны на производство продукции.

Стоимость безвозмездно полученных ценностей, учтенная на субсчете 98.2 «Безвозмездные поступления», в дальнейшем списывается в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы». Такое списание происходит в следующем порядке:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Получены безвозмездно материалы	100000	10	98.2
2	Часть материалов была списана на производство продукции	50000	20	10
3	Учен доход в части израсходованных материалов полученных безвозмездно	50000	98.2	91.1

На субсчете 98.3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» учитывается движение

предстоящих поступлений задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы.

Пример 28.3

В организации выявлены относящиеся к прошлым периодам недостачи готовой продукции на складе на сумму 200000 руб. Сумма недостачи признана виновным лицом. Сумма выявленной недостачи погашается из заработной платы виновного лица:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Выявлены недостачи готовой продукции на складе	200000	94	98.3
2	Недостачи отнесены на виновное лицо	200000	73.2	94
3	Удержана из оплаты труда виновного лица сумма недостачи	200000	70	73.2
4	Суммы доходов будущих периодов списаны на увеличение доходов, не относящихся к обычным видам деятельности организации при наступлении соответствующего периода	200000	98.3	91.1

Субсчет 98.4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостачам ценностей» предназначен для учета разницы между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и числящейся суммой недостач.

Пример 28.4

В организации обнаружена недостача материалов, причиной которой явилась их порча по вине материально-ответственного лица. Фактическая себестоимость данных материалов составляет 300000 руб., рыночная — 450000 руб. Приказом руководителя организации сумма недостачи подлежит возмещению материально-ответственным лицом в размере рыночной стоимости материалов. Эти операции отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Выявлена недостача материалов	300000	94	10
2	Недостача отнесена на материально- ответственное лицо	300000	73.2	94
3	Недостача, отнесенная на материально-ответственное лицо, возмещается из зарплаты	450000	70	73.2
4	Разница между рыночной и фактической стоимостью отнесена на материально-ответственное лицо	150000	73.2	98.4
5	Разница между рыночной и фактической себестоимостью отнесена на финансовый результат	150000	98.4	91.1

Вопросы для самопроверки

Дайте определение понятию «собственный капитал».

Что представляет собой уставный капитал учрежденного акционерного общества?

Как оценивается уставный капитал акционерного общества?

В каких случаях уставный капитал организации может увеличиваться?

В каких случаях уставный капитал организации может уменьшиться?

Какие задачи решает аналитический учет уставного капитала?

Для каких целей в бухгалтерском учете введено понятие добавочного капитала?

Что является источником формирования добавочного капитала?

Что представляет собой целевое финансирование?

Что является источником формирования резервного капитала?

Каким должен быть размер резервного капитала?

За счет каких средств создается резерв предстоящих расходов и платежей?

Что является источником резерва по сомнительным долгам?

Каково назначение счета 98 «Доходы будущих периодов»?

Раздел 10. Учет финансовых результатов

29. Учет результатов финансово-хозяйственной деятельности организации

29.1. Состав финансовых результатов и порядок их формирования

Основным показателем финансово-хозяйственной деятельности организации является финансовый результат, который представляет собой прирост (уменьшение) стоимости собственного капитала организации за отчетный период. Финансовый результат складывается из доходов и расходов организации по всем видам деятельности за отчетный период.

Основными нормативными документами, регулирующими порядок формирования, и финансовых результатов, являются:

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999г. № 32н);

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999г. № 33н).

В соответствии с п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходом организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

В соответствии с п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Для формирования финансовых результатов действующим планом счетов предусмотрены следующие счета:

счет 90 «Продажи» — для учета доходов и расходов от обычных видов деятельности;

счет 91 «Прочие доходы и расходы» — для учета доходов и расходов от прочих операций;

счет 99 «Прибыли и убытки» — для формирования конечного финансового результата деятельности организации.

Счет 90 «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода.

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году. Конечный финансовый результат складывается в течение года на счете 99 «Прибыли и убытки» из:

прибыли или убытка от обычных видов деятельности;

прочих доходов и расходов;

потерь, расходов и доходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности;

начисленных платежей суммы налога на прибыль и платежей по перерасчетам по этому налогу, исходя из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций.

29.2. Учет доходов и расходов от обычных видов деятельности

Доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее — выручка) (п. 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

Расходами организации по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ и оказанием услуг (п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления (оплаты) денежных средств и иного имущества (в денежной и иной форме) и (или) величине дебиторской (кредиторской) задолженности (п. 6 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним действующим планом счетов предусмотрен счет 90 «Продажи». На этом счете отражается, в частности, выручка и себестоимость по:

- готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
- работам и услугам промышленного характера;
- работам и услугам непромышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- строительным, монтажным, проектно-изыскательным, геологоразведочным, научно-исследовательским и другим работам;
- товарам;
- услугам по перевозке грузов и пассажиров;
- транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- услугам связи;
- предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации);
- предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это является предметом деятельности организации);

участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т.п.

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты следующие субсчета:

90.1 «Выручка»;

90.2 «Себестоимость продаж»;

90.3 «Налог на добавленную стоимость»;

90.4 «Акцизы»;

90.9 «Прибыль / убыток от продаж»

На субсчете 90.1 «Выручка» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой.

На субсчете 90.2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость, по которой на субсчете 90.1 «Выручка» признана выручка.

На субсчете 90.3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

На субсчете 90.4 «Акцизы» учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

Субсчет 90.9 «Прибыль / убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Согласно Приказу Министерства финансов РФ от 31 октября 2000г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» при признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и др. отражается следующим образом:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит 90 «Продажи».

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

сумма выручки может быть определена;

имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;

право собственности (владения, пользования, распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана).

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и др. списывается:

Дебет счета 90 «Продажи» Кредит 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и др.

Пример 29.1

Организация выставила счет на продажу готовой продукции на сумму 118000 руб. Себестоимость проданной продукции составила 30000 руб., в том числе:

затраты на производство и реализацию — 17000 руб.;

управленческие расходы — 7000 руб.;

коммерческие расходы — 6000 руб.

В бухгалтерском учете организации производятся следующие записи:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражается выручка от продажи	118000	62	90.1
2	Начислен НДС	18000	90.3	68
3	Списана себестоимость продукции	17000	90.2	43
4	Списаны управленческие расходы на продажу продукции	7000	90.2	26
5	Списаны расходы на продажу	6000	90.2	44
6	Определен финансовый результат от продажи продукции (прибыль)	70000	90.0	99

Записи по субсчетам 90.1 «Выручка», 90.2 «Себестоимость», 90.3 «Налог на добавленную стоимость», 90.4 «Акцизы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90.2 «Себестоимость продаж», 90.3 «Налог на добавленную стоимость», 90.4 «Акцизы» и кредитового оборота по субсчету 90.1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90.9 «Прибыль / убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

При сопоставлении дебетового и кредитового оборотов счета 90 «Продажи» выявляется, что организация получила прибыль от продаж в размере 70000 руб.

29.3. Бухгалтерский учет прочих доходов и расходов

Согласно ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 к прочим финансовым результатам относятся результаты, отличные от финансовых результатов от основной деятельности. К прочим доходам (расходам) относятся:

поступления (расходы), связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

поступления (расходы), связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

поступления (расходы), связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

проценты, полученные (уплаченные) за предоставление в пользование денежных средств;

поступления (расходы), связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

прибыль, полученная организацией от совместной деятельности (по договору простого товарищества);

расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

штрафы, пени, неустойки за нарушение договоров;

курсовые разницы;

прибыль (убытки) прошлых лет, выявленные в отчетном году;

суммы кредиторской и депонентской (дебиторской) задолженностей, по которым истек срок исковой давности;

сумма дооценки (уценки) активов;

поступление (возмещение) в возмещение причиненных убытков организации;

прочие доходы (расходы).

Общим в данных финансовых результатах является то, что они отражаются по одному и тому же счету, предусмотренному действующим планом счетов. Для отражения прочих доходов и расходов предусмотрен счет 91 «Прочие доходы и расходы». По кредиту данного счета отражаются прочие доходы, а по дебету — прочие расходы.

Согласно Приказу Министерства финансов РФ от 31 октября 2000г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» на субсчете 91.1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами. На субсчете 91.2 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы.

Субсчет 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91.1 «Прочие доходы» и 91.2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91—2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91—1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

Пример 29.2

Организация сдает в аренду помещение в административном здании. Ежемесячная сумма арендной платы, которую получает организация согласно договору, составляет 295000 руб. (в том числе НДС — 45000 руб.). Затраты, связанные со сдачей помещения в аренду, составляют 100000 руб. в месяц. Сдача имущества организации в аренду не является предметом деятельности организации.

Для учета хозяйственных операций производятся следующие записи:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислена арендная плата за отчетный период	295000	62	91.1
2	Начислен НДС	45000	91.2	68
3	Отражены затраты, связанные со сдачей имущества в аренду	100000	91.2	02 (70, 69...)
4	Получена сумма арендной платы	295000	51	62
5	Получена прибыль от сдачи помещения в аренду	150000	91.9	99

В конце отчетного периода бухгалтер сопоставляет обороты по кредиту и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и определяет финансовый результат от прочих видов деятельности — прибыль (убыток). В данном отчетном периоде прибыль от сдачи в аренду помещения составляет 150000 руб.

29.4. Бухгалтерский учет чрезвычайных доходов и расходов

Чрезвычайными доходами считаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

В составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Согласно Инструкции по применению Плана счетов чрезвычайные доходы и расходы отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», доходы — по кредиту, расходы — по дебету в корреспонденции с соответствующими счетами по учету денежных средств, товарно-материальных ценностей, расчетов и т.п.

Пример 29.3

В результате пожара, произошедшего в производственном цеху, пришли в негодность объекты основных средств. Ремонт решили произвести своими силами. На ремонт оборудования были использованы материалы общей стоимостью 825000 руб.

Организация отразила ремонт следующей проводкой:

Дебет 91.2 Кредит 10 — 825000 руб.

Списаны на финансовый результат чрезвычайные расходы:

Дебет 99 Кредит 91.9 — 825000 руб.

Вопросы для самопроверки

Из чего складывается финансовый результат организации?

Какие нормативные документы определяют финансовый результат организации?

Что признается доходами организации?

На каких синтетических счетах формируется финансовый результат организации?

Что Вы понимаете под выручкой организации?

Какие субсчета открываются к счету 90 «Продажи»?

Какими записями отражается в бухгалтерском учете выручка?

Какие финансовые результаты относятся к прочим доходам (расходам)?

Что относится к прочим доходам (расходам)?

Какие доходы и расходы относятся к чрезвычайным?

30. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

30.1. Реформация баланса

По окончании отчетного года заключительными записями декабря сумма чистой прибыли (убытка), выявленная путем сопоставления оборота по дебету и оборота по кредиту на счете 99 «Прибыли и убытки», переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается и по состоянию на 1 января следующего за отчетным года и сальдо не имеет. Эта итоговая операция отчетного года называется реформацией бухгалтерского баланса. Проведение реформации баланса связано с тем, что с начала каждого нового года прекращается отражение финансовых результатов прошлого года нарастающим итогом, поэтому на 1 января следующего года счет по учету финансовых результатов должен быть «очищен» от записей предыдущего года.

Перед реформацией бухгалтерского баланса необходимо закрыть все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» и к счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 90 «Продажи» закрывается следующим образом:

1) кредитовое сальдо субсчета 90.1 закрывается проводкой

Дебет 90.1 Кредит 90.9 — закрыт субсчет 90.1 по окончании года;

2) дебетовые сальдо субсчетов 90.2, 90.3, 90.4. закрываются проводками:

Дебет 90.9 Кредит 90.2, 90.3, 90.4 — закрыты субсчета 90.2, 90.3, 90.4 по окончании года.

В результате сделанных проводок дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам счета 90 будут равны. Таким образом, по состоянию на 1 января следующего года сальдо как по счету 90 в целом, так и по всем открытым к нему субсчетам будет равно нулю.

Затем закрываются все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы». Делается это следующим образом:

Дебет 91.1 Кредит 91.9 — закрыт субсчет 91.1 по окончании года;

Дебет 91.9 Кредит 91.2 — закрыт субсчет 91.2 по окончании года.

После закрытия счетов 90 и 91 проводят реформацию баланса.

Пример 30.1

Организация в 2010г. получила выручку от продажи готовой продукции в сумме 1180000 руб. (в том числе НДС — 118000 руб.). Себестоимость проданной готовой продукции составила 600000 руб. Расходы на продажу продукции составили в 2010 г. 170000 руб.

В этом же году организация получила доход от сдачи имущества в аренду в сумме 23600 руб. (в том числе НДС — 3600 руб.). Расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду, составили 36000 руб. Сдача имущества в аренду не является для организации обычной деятельностью.

В бухгалтерском учете организации произведены следующие записи:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена выручка от продажи готовой продукции	1180000	62	90.1
2	Начислен НДС	180000	90.3	68
3	Списана себестоимость проданной готовой продукции	600000	90.2	43
4	Отражены расходы на продажу	170000	90.2	44
5	Поступили деньги от покупателей за продажу готовой продукции	1180000	51	62
6	Начислена арендная плата за отчетный период	23600	62	91.1
7	Начислен НДС от аренды имущества	3600	91.2	68
8	Отражены затраты, связанные со сдачей имущества в аренду	36000	91.2	02 (70, 69...)
9	Получена сумма арендной платы	23600	51	62
10	Отражена прибыль от продажи готовой продукции (1180000 - 180000 - 600000 - 170000)	230000	90.9	99
11	Отражен финансовый результат (убыток) от прочей деятельности организации (23600 - 3600 - 36000)	16000	99	91.9

Таким образом, кредитовое сальдо по счету 99 на 31 декабря 2010г. составит 214000 руб. (230000 - 16000).

По итогам 2010г. в организации произведены записи по начислению налога на прибыль (для упрощения примера мы не

рассматриваем начисление других налогов, влияющих на финансовый результат):

Дебет 99 Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — 42800 руб. ($214000 \times 20\%$) — начислен налог на прибыль.

Таким образом, сумма чистой прибыли после налогообложения составит 171200 ($214000 - 42800$) руб.

В организации 31 декабря 2010 года будут сделаны следующие бухгалтерские записи:

Сначала необходимо закрыть все субсчета к счету 90 «Продажи»:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Закрит субсчет 90.1 по окончании года	1180000	90.1	90.9
2	Закрит субсчет 90.2 по окончании года ($600000 + 170000$)	770000	90.9	90.2
3	Закрит субсчет 90.3 по окончании года	180000	90.0	90.3

Затем необходимо закрыть все субсчета к счету 91 «Прочие доходы и расходы»:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
4	Закрит субсчет 91.1 по окончании года	236000	91.1	91.9
5	Закрит субсчет 91.2 по окончании года ($3600 + 36000$)	39600	91.9	91.2

По состоянию на 31 декабря 2010г. кредитовое сальдо по счету 99 составит 171200 руб. ($230000 - 16000 - 42800$). Эта сумма является нераспределенной прибылью организации за 2010 год. Заключительной проводкой декабря будет:

Дебет 99 Кредит 84 —171200 руб. — отражена чистая прибыль за отчетный год.

Решение о распределение прибыли собственники организации будут принимать в 2011г.

30.2. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Для учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) предусмотрен активно-пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль

(непокрытый убыток)». Нераспределенная прибыль отчетного года — это часть прибыли, нераспределенная организацией в отчетном году. На этом счете учитывается наличие и движение нераспределенной прибыли или убытка отчетного года.

Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

По дебету счета 84 делают записи по каналам использования нераспределенной прибыли отчетного года.

В следующем за отчетным году на основании решения общего собрания акционеров (участников) производится распределение чистой прибыли. Чистая прибыль может быть направлена на выплату дивидендов акционерам и учредителям, возмещение убытков предыдущих отчетных периодов, отчисление средств в резервный капитал организации и другие цели.

Аналитический учет по счету 84 ведется по источникам его формирования и направлениям использования.

В акционерных и хозяйственных обществах доход с собственности выплачивают акционерам, учредителям в виде дивидендов, которые являются частью чистой прибыли, распределяемой между собственниками по каждой акции или пропорционально доле учредителя в уставном капитале хозяйственного общества. Дивиденды выплачиваются ежеквартально, раз в полгода или раз в год по результатам года.

Для учета расчетов по дивидендам используется активно-пассивный счет 75 «Расчеты с учредителями», к которому открывается субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов». Начисленные суммы дивидендов отражаются бухгалтерской записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выплате доходов».

Дивиденды, начисляемые юридическим лицам, облагаются налогом у источника выплаты, а начисляемые физическим лицам — по ставкам налога на доходы физических лиц.

На сумму налога, удержанную по дивидендам, делается проводка:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выплате доходов» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Дивиденды, начисляемые физическим лицам, работающим в данной организации, отражают на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в составе дохода работников за календарный год. В этом случае делают бухгалтерские записи:

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислены дивиденды акционерам, являющимся сотрудниками организации	84	70
Начислены дивиденды акционерам, не являющимся сотрудниками организации	84	75
Удержан налог с доходов физических лиц	70	68
Выплачены дивиденды акционерам	70, 75	50, 51

Объясните понятие «реформация бухгалтерского баланса».

Каково назначение процедуры реформации бухгалтерского баланса?

Что показывают обороты по счетам 90, 91?

Как определяется конечный финансовый результат организации?

Объясните понятие «нераспределенная прибыль» организации.

Является ли нераспределенная прибыль и чистая прибыль одним и тем же показателем деятельности организации?

На каком счете учитывается нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)?

Что показывают обороты по счету «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»?