Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации

Факультет экономических и социальных наук

Алисенов А. С.

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ: ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА

Учебное пособие

Москва 2013

Автор: Алисенов Алисен Сакинович – кандидат экономических наук, доцент

Учебное пособие «Бухгалтерский финансовый учет: теория и практика» предназначено для самостоятельного изучения студентами теоретических и практических основ бухгалтерского финансового учета. В нем на конкретных примерах с учетом требований нормативных документов разъяснен порядок решения бухгалтерских задач с составлением проводок и проведением соответствующих расчетов.

Бухгалтерский финансовый учет рассматривается во взаимосвязи с налоговым учетом, основные требования которого установлены гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» и гл. 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса Российской Федерации.

Учебное пособие содержит теоретико-методологические основы ведения финансового учета по основным разделам курса, примеры решения типовых и ситуационных задач.

Материал пособия базируется на действующих в настоящее время Положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ), Плане счетов бухгалтерского учета и всех других нормативных документах по бухгалтерскому учету.

Практическая проработка учебного материала облегчает усвоение дисциплины и прививает необходимые навыки практического использования данных финансового учета как важнейшего вида экономической информации в управлении.

Издание предназначено для студентов, аспирантов, слушателей учебно-методических центров, а также для работников финансовых, бухгалтерских и экономических служб организаций.

Оглавление

Предисловие…….

Глава 1. Сущность и содержание бухгалтерского финансового учета в современных условиях……..
1.1. Необходимость и предпосылки гармонизации и международной стандартизации бухгалтерского учета……
1.2. Необходимость и цели реформирования бухгалтерского учета в России……
1.3. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)…..
1.4. Национальные бухгалтерские стандарты…….
1.5. Основные задачи и принципы бухгалтерского учета (правила, допущения и требования)……..
1.6. Финансовый и управленческий учет, их сравнительная характеристика……

Глава 2. Учет основных средств…….
2.1. Понятие основных средств и их учет на предприятии…….
2.2. Классификация основных средств в учете…….
2.3. Оценка основных средств……
2.4. Способы начисления амортизации……..
2.5. Расчет амортизационных отчислений для целей Налогообложения……
2.6. Налоговые аспекты учета основных средств……..
2.7. Учет аренды основных средств……....
2.8. Учет ремонта основных средств……
2.9. Практикум по бухгалтерскому учету основных средств……

Глава 3. Учет нематериальных активов……..
3.1. Понятие нематериальных активов и их классификация…….
3.2. Движение нематериальных активов и основные задачи их бухгалтерского учета…….
3.3. Документальное оформление движения нематериальных активов и их оценка……
3.4. Учет поступления нематериальных активов……
3.5. Учет амортизации нематериальных активов……
3.6. Учет выбытия нематериальных активов……..
3.7. Налоговые аспекты учета нематериальных активов……
3.8. Практикум по бухгалтерскому учету нематериальных активов……

Глава 4. Учет материальных запасов……..
4.1. Понятие, задачи и классификация материально-производственных запасов…… .
4.2. Оценка материально-производственных запасов……
4.3. Движение материалов и их документальное оформление…….
4.4. Оценка материалов при их отпуске в производство……..
4.5. Учет поступления материалов……..
4.6. Учет выбытия материалов…….
4.7. Налоговые аспекты учета материальных запасов……
4.8. Инвентаризация материалов……..
4.9. Практикум по бухгалтерскому учету материальных запасов…….

Глава 5. Учет затрат на производство……..
5.1. Понятие о расходах, издержках и затратах……..
5.2. Понятие и объекты калькулирования себестоимости продукции
5.3. Способы исчисления себестоимости отдельных видов продукции
5.4. Особенности калькулирования себестоимости продукции в комплексных производствах……..
5.5. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции……
5.6. Затраты на производство продукции……..
5.7. Учет расходов будущих периодов……..
5.8. Налоговые аспекты учета затрат на производство……
5.9. Практикум по учету затрат на производство продукции (работ, услуг) и калькулирования фактической производственной себестоимости продукции……..

Глава 6. Учет расчетов по оплате труда и прочим операциям с персоналом Предприятия……..
6.1. Учет расчетов с персоналом по оплате труда……..
6.2. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению……
6.3. Учет расчетов с подотчетными лицами……
6.4. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям……
6.5. Налоговые аспекты учета труда и заработной платы…….
6.6. Практикум по бухгалтерскому учету расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям……

Глава 7. Учет готовой продукции…….
7.1. Понятие и задачи учета готовой продукции…….
7.2. Учет готовой продукции на складе……
7.3. Оценка готовой продукции…….
7.4. Учет выпуска готовой продукции……..
7.5. Учет продаж готовой продукции……....
7.6. Налоговые аспекты учета готовой продукции……..

7.7. Практикум по бухгалтерскому учету готовой продукции……

Глава 8. Учет товаров……...
8.1. Учет движения товаров и их документальное оформление……..
8.2. Оценка товаров……..
8.3. Учет поступления товаров……
8.4. Учет продаж товаров……
8.5. Налоговые аспекты учета товаров……
8.6. Практикум по бухгалтерскому учету товаров…….

Глава 9. Учет финансовых вложений…….
9.1. Финансовые вложения как объект бухгалтерского учета…….
9.2. Учет финансовых вложений……
9.3. Учет финансовых вложений в облигации……..
9.4. Учет выбытия финансовых вложений……
9.5. Налоговые аспекты учета финансовых вложений……
9.6. Инвентаризация финансовых вложений……
9.7. Практикум по бухгалтерскому учету финансовых вложений……

Глава 10. Учет кассовых операций……
10.1. Порядок ведения кассовых операций……..
10.2. Документирование кассовых операций……..
10.3. Учет кассовых операций……..
10.4. Практикум по бухгалтерскому учету кассовых операций…

Глава 11. Учет операций по счетам организации…….....
11.1. Учет операций по расчетном счету организации…….
11.2. Учет операций по валютному счету организации……
11.3. Учет денежных средств на специальных счетах
организации…….....
11.4. Налоговые аспекты учета операций по расчетным счетам
организации……
11.5. Практикум по бухгалтерскому учету операций по счетам
организации……

Глава 12. Учет расчетов и обязательств……
12.1. Учет внутрихозяйственных расчетов……
12.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками…….
12.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками…….
12.4. Учет расчетов по кредитам и займам……
12.5. Учет расчетов с учредителями……..
12.6. Учет расчетов с прочими дебиторами и кредиторами……
12.7. Учет резервов по сомнительным долгам…….

12.8. Учет расчетов при прекращении обязательств путем зачета взаимных требований и обязательств……
12.9. Учет расчетов путем перемены лиц в обязательстве (уступка права требования)……
12.10. Налоговые аспекты учета расчетов и обязательств …….
12.11. Практикум по бухгалтерскому учету расчетов и Обязательств……

Глава 13. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам…….
13.1. Система налогов и сборов и особенности их учета…….
13.2. Учет расчетов с бюджетом по основным федеральным налогам ……...
13.3. Учет расчетов с бюджетом по основным региональным налогам……..
13.4. Учет расчетов с бюджетом по основным местным налогам
13.5. Практикум по бухгалтерскому учету расчетов с бюджетом по налогам и сборам…….

Глава 14. Учет капитала организации……
14.1. Учет уставного капитала ……
14.2. Учет резервного капитала …….
14.3. Учет добавочного капитала…….. ….
14.4. Учет нераспределенной прибыли…….. …
14.5. Учет целевого финансирования …….
14.6. Налоговые аспекты учета собственного капитала организации
14.7. Практикум по бухгалтерскому учету капитала организации

Глава 15. Учет финансовых результатов организации…….
15.1. Понятие доходов и расходов организации и их классификация
15.2. Признание доходов и расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете …….
15.3. Учет финансовых результатов от обычных видов деятельности
15.4. Учет формирования конечного финансового результата …..
15.5. Порядок исчисления чистой прибыли при применении норм ПБУ 18/02……
15.6. Реформация баланса ……..
15.7. Учет доходов будущих периодов …….
15.8. Практикум по бухгалтерскому учету финансовых результатов организации……..

Глава 16. Бухгалтерский баланс и отчетность……..
16.1. Бухгалтерская отчетность: основные понятия и требования..
16.2. Требования, предъявляемые к составлению отчетности…….

16.3. Порядок составления бухгалтерской отчетности и правила оценки статей баланса…….
16.4. Состав бухгалтерской отчетности организации ……..
16.5. Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности …..
16.6. Практикум по бухгалтерской отчетности организации……

Тесты по курсу бухгалтерский финансовый учет……..

Список использованных источников……..

Ответы к тестам……

ПРЕДИСЛОВИЕ

На современном этапе развития рыночной экономики одной из основных задач любой организации является совершенствование управление организацией в целях наиболее полного и эффективного использования, имеющихся у него трудовых, материальных и денежных ресурсов.

Принятие управленческих решений осуществляется на основе анализа большого объема внутренней и внешней информации, источником которых являются данные, отражаемые в регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Данное утверждение обусловлено тем, что бухгалтерский учет основан на реализации таких функций управления как организация, планирование и контроль.

Анализ бухгалтерской отчетности, сформированной по данным бухгалтерского учета, дает возможность предотвратить отрицательные результаты хозяйственной деятельности организации, выявить резервы дальнейшего роста предприятия с целью дальнейшего повышения его финансовой устойчивости на рынке.

В связи с чем, повышается не только круг заинтересованных пользователей отчетности, но и требования, предъявляемые к его составлению, направленные, главным образом, на обеспечение прозрачности и достоверности предоставляемых данных.

Наиболее полно эти требования могут быть реализованы в Российской Федерации в связи с переходом на МСФО.

Для достижения указанных целей, дальнейшее развитие и совершенствование бухгалтерского учета и отчетности планируется осуществлять по следующим основным направлениям:

1) повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;

2) создание инфраструктуры применения МСФО;

3) усиления контроля качества бухгалтерской отчетности, в том числе за счет самих бухгалтерских объединений;

4) существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности.

Для внедрения МСФО[1] в практику российского бухгалтерского учета государственным органам совместно с бухгалтерским и аудиторским профессиональными сообществами необходимо будет решить следующие задачи:

- преодолеть институциональные противоречия в принципах формирования финансовой отчетности в соответствии с национальными и международными правилами;

[1] Объективными преимуществами МСФО перед национальными стандартами отдельных стран являются четкая экономическая логика; обобщение лучшей современной мировой практики в области учета и отчетности; простота восприятия для пользователей финансовой информации во всем мире.

- обеспечить профессиональную подготовку в области МСФО бухгалтеров и пользователей отчетности;

- организовать надлежащий мониторинг применения МСФО для выявления факторов, требующих совершенствования и поддержки составителей и пользователей со стороны государственных органов и профессиональных организаций.

Для активного применения МСФО в Российской Федерации важное значение имеет законодательное признание. В декабре 2011 г. состоялось официальное опубликование и вступление в силу на территории РФ Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений к ним, в соответствии с Приказом Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н.

Речь идет о комплекте Стандартов и Разъяснений в редакции официального перевода 2009 г. (за исключением отдельных документов более поздней редакции), представленных Фондом Международных стандартов финансовой отчетности.

Тексты МСФО были зарегистрированы в Минюсте России от 5 декабря 2011 г. и опубликованы в приложении к журналу «Бухгалтерский учет» № 12, 2011 г., который Приказом Минфина РФ от 22 ноября 2011 г. № 156н был определен официальным печатным изданием для опубликования Стандартов и Разъяснений.

Пособие состоит из введения и 16 глав, включающих отдельные пункты, посвященным конкретным вопросам бухгалтерского финансового учета на предприятии.

Несомненный интерес представляют приведенные по отдельным объектам бухгалтерского учета общие схемы учета операций по поступлению и выбытию различных активов организации, позволяющие облегчить усвоение материала и закрепить практические навыки.

Во всех главах рассматриваются аспекты налогового учета тех или иных объектов бухгалтерского учета.

Непременным условием качественного усвоения курса бухгалтерского финансового учета является изучение документов, относящихся к его нормативно-правовой базе, и прежде всего стандартов бухгалтерского учета (ПБУ). Эта база претерпевает изменения, которые должны своевременно учитываться в учебном процессе.

Знания в области бухгалтерского учета нужны не только будущим бухгалтерам. Всем, кто собирается связать свою профессиональную деятельность с бизнесом, следует серьезно отнестись к изучению этой дисциплины. Понимание методологических основ бухгалтерского учета – важное условие более глубокого усвоения других финансово-экономических дисциплин и грамотное решение задач, возникающих в хозяйственной практике.

Глава 1. Сущность и содержание бухгалтерского финансового учета в современных условиях

1.1. Необходимость и предпосылки гармонизации и международной стандартизации бухгалтерского учета. 1.2. Необходимость и цели реформирования бухгалтерского учета в России. 1.3. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). 1.4. Национальные бухгалтерские стандарты. 1.5. Основные задачи и принципы бухгалтерского учета (правила, допущения и требования). 1.6. Финансовый и управленческий учет, их сравнительная характеристика.

1.1. Необходимость предпосылки гармонизации и международной стандартизации бухгалтерского учета

Вторая половина XX века характеризуется усилением процесса международной специализации и разделения труда, кооперирования и комбинирования производства между странами и континентами, созданием мирового рынка, выходящего за пределы национальных границ.

Характерной чертой интернационализации экономических отношений – является возникновение предприятий со смешанным капиталом, привлечение иностранных инвестиций и кредитов. В осуществлении указанных процессов первостепенное значение приобретает получение достоверной и понятной финансовой информации о деятельности предприятий. Для получения такой информации необходима гармонизация и международная стандартизация бухгалтерского учета, дающего основную часть финансовой информации о хозяйствующем субъекте.

Для решения проблемы интернационализации бухгалтерского учета создан ряд международных межправительственных организаций (ММПО): Комиссия по транснациональным корпорациям ООН; Межправительственная рабочая группа экспертов по международным бухгалтерским стандартам ООН; Европейское экономическое сообщество; Организация экономического сотрудничества и развития и международных профессиональных организаций бухгалтерского учета.

ММПО занимается в основном нормализацией отношений в области экономики, финансов, бухгалтерского учета на основе разработки международных норм, правил и стандартов.

К международным профессиональным организациям относятся:

- Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО);
- Международная Федерация бухгалтеров;
- Межамериканская организация бухгалтеров;
- Конференция бухгалтеров стран Азии и Тихого океана;
- Европейская федерация бухгалтеров-экспертов и др.

На процесс гармонизации и международной стандартизации бухгалтерского учета наибольшее влияние оказали международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), Общепринятые принципы бухгалтерского учета (GAAP) и Директивы Европейского экономического сообщества.

Роль Европейского сообщества: 4-я и 7-я Директивы Комиссии Европейского Сообщества по финансовой отчетности

Директивы Европейского экономического Сообщества как инструмент гармонизации являются для стран – участниц сообщества обязательными, но оставляют за ними свободу в выборе решений о конкретных формах и методах включения директив в национальное законодательство.

Особо важными директивами в области финансового учета являются 4-я и 7-я.

В 4-ой Директиве «Об унификации форм отчетности и правил их аудирования», принятой 27 июля 1978 г., рассматриваются вопросы годовой финансовой отчетности: формы и структура баланса, счета прибылей и убытков, содержание примечаний к этим документам. Директива содержит рекомендации по методам оценки исходя из принципа «исторической стоимости», но допускает альтернативные методы: периодическую переоценку, восстановительную стоимость, методы учета инфляционного фактора. Директива касается также вопросов подготовки отчетов, их публикации и аудита. Правительства стран – членов ЕС могут вводить определенные послабления и отклонения от требований Директивы в отношении объема публикуемой информации и аудиторского контроля, но не правил оценки.

7-я Директива «О принципах составления консолидированной бухгалтерской отчетности» принята 13 июля 1983 г. В ней дано определение экономической группы организаций, охватываемых консолидацией, и раскрывается понятие контроля как основного критерия группы.

Эти директивы создали основу для принятия аналогичных директив в отдельных отраслях экономики, например, 8 декабря 1986 г. была одобрена Директива по годовой и консолидированной отчетности банков и других финансовых институтов.

Роль Совета (Комитета) по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО)

Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) организован в апреле 2001 г. вместо Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), созданного в 1973 г. профессиональными бухгалтерскими организациями в качестве независимого органа.[2]

СМСФО является основной частью Института СМСФО (рис. 1.1).

---

[2] С 1973 года по 2001 год указанные стандарты разрабатывал Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (IASC) и выпускал их под названием International Accounting Standards (IAS).

В 2001 году IASC был реорганизован в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB).

В апреле 2001 г. IASB принял существовавшие IAS и продолжил работу, выпуская вновь создаваемые стандарты под названием IFRS.

Структура Института СМСФО

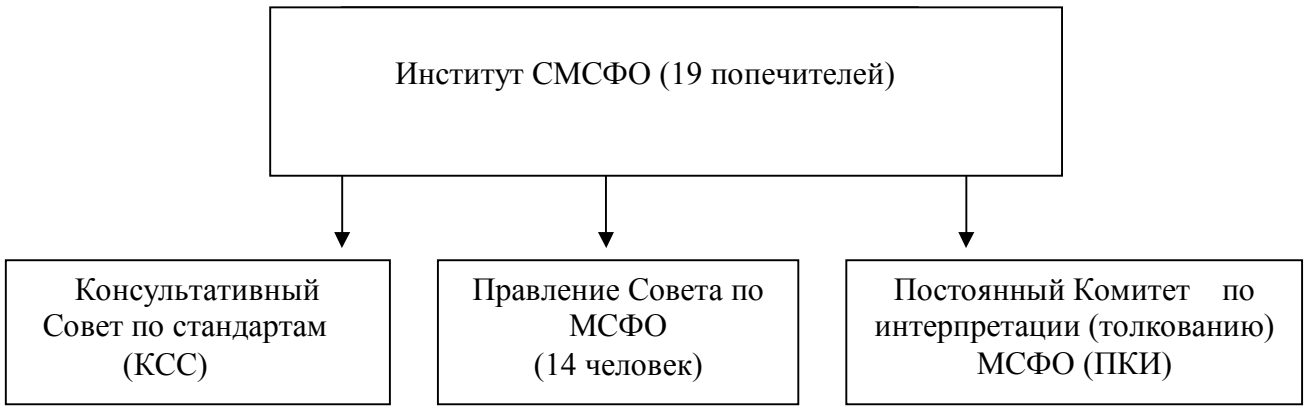

Рис. 1.1. Структура Института СМСФО

Основные функции попечителей Института СМСФО:

- назначение членов СМСФО, КСС, КИМФО;
- контроль за эффективностью работы СМСФО;
- обеспечение финансирования;
- утверждение бюджетов СМСФО;
- проведение существенных структурных изменений.

Основные цели Совета по МСФО:

- разработка единого комплекта высококачественных, понятных и практически реализуемых всемирных стандартов финансовой отчетности, которые требуют представление достоверной, прозрачной и сравнимой информации в финансовой отчетности;
- содействие внедрению и строгому соблюдению всемирных стандартов;
- сотрудничать с национальными органами, отвечающими за разработку и внедрение стандартов финансовой отчетности для обеспечения максимального сближения финансовой отчетности во всем мире.

Совет несет полную ответственность:

- за подготовку и издание МСФО;
- подготовку и публикацию проектов положений, предлагаемых МСФО;
- установление порядка рассмотрения комментариев, полученных по документам, опубликованным для обсуждения;
- публикацию основ для выработки заключений.

Члены Совета назначаются попечителями.

КСС представляет собой форум для организаций и лиц, интересующихся международным бухгалтерским учетом. В него входят около 45 членов, которые назначаются попечителями.

Основные цели КСС:

- предоставление СМСФО консультации по вопросам повестки дня и приоритетам;
- информирование и позиции членов Совета по основным проектам, связанным с разработкой стандартов,

- предоставление других консультаций.

ПКИ состоит из экспертов в области бухгалтерского учета из 12-ти стран. Назначаются они попечителями.

Основной задачей ПКИ является предоставление концептуально выверенных и практически реализуемых интерпретаций МСФО, которые использовались бы во всем мире в отношении возникших вопросов финансовой отчетности, а также в случае возникновения неудовлетворительных или противоречивых интерпретаций в отсутствие официальных разъяснений. После утверждения Правлением СМСФО интерпретации они становятся частью нормативной базы по МСФО и имеют такую же силу, как сами МСФО

Процесс установления стандарта

1. Публикация проекта положения для всеобщего обсуждения.
2. Рассмотрение всех комментариев, полученных в соответствующий период.
3. Утверждение стандарта или интерпретации Правлением Совета по МСФО.

Для публикации проекта положения или окончательного варианта стандарта или интерпретации нужно согласие восьми членов СМСФО.

1.2. Необходимость и цели реформирования бухгалтерского учета в России

Процесс растущей глобализации мировой экономики требует единства норм для составления финансовой отчетности, то есть «универсального языка», понятного для всех бизнесменов мира, независимо от национальности, государственной принадлежности и других частностей.

Разработка МСФО была обусловлена необходимостью создания единой системы бухгалтерского учета и стандартных форм финансовой отчетности, которые должны быть одинаковыми и сопоставимыми для всех компаний.

Особую актуальность приобретает применение МСФО для составления финансовой отчетности компаниями, работающими на мировых фондовых рынках, так как принятие правильно обоснованных решений в отношении крупных финансовых операций может быть сделано только на основании надежной однозначно идентифицируемой финансовой информации, которая обеспечивается применением всех норм учета, рекомендованных МСФО.

Интеграция российского бизнеса в мировую экономику, создание условий для привлечения иностранных инвестиций диктуют необходимость изучение и использования в экономическом общении универсального языка бизнеса, понятного всему миру: Международных стандартов финансовой отчетности.

Внедрение МСФО в России даст возможность отечественным компаниям повысить доверие иностранных инвесторов за счет увеличения прозрачности и достоверности финансовых отчетов.

В связи с этим возникла необходимость приведения отечественной системы бухгалтерского учета в соответствие с МСФО.

Реформирование бухгалтерского учета в России осуществляется на основе Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283.

Основная цель реформирования бухгалтерского учета – приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с МСФО. В соответствии с этой целью главные задачи реформирования определены следующим образом:

- формирование системы национальных стандартов учета и отчетности, обеспечивающие полезность информации для внешних пользователей;
- обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- оказание методической помощи организациям в понимании и внедрении управленческого учета.

Основные направления реформирования бухгалтерского учета и меры по выполнению задач по каждому направлению определены Программой реформирования бухгалтерского учета и Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности РФ на среднесрочную перспективу.

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России была одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.

Данная Концепция определяет основы построения системы бухгалтерского учета в современных условиях хозяйствования и ориентирована на рыночную экономику и использование опыта других стран, международных принципов учета и отчетности, последние достижения науки и техники.

Концепция призвана:

- обеспечивать заинтересованных специалистов информацией об общих подходах к организации и ведению бухгалтерского учета;
- быть основой поэтапной разработки новых и пересмотра действующих нормативных документов по бухгалтерскому учету;
- способствовать принятию решений по вопросам, еще не урегулированным нормативными документами;
- помогать потребителям бухгалтерской информации в понимании данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности.

Концепция не заменяет нормативные документы по бухгалтерскому учету. Если какое-либо положение Концепции противоречит положению законодательного или нормативного акта по бухгалтерскому учету, то исполнению подлежит положение законодательного или нормативного акта.

Концепция определяет основы организации и ведения бухгалтерского учета для предприятий всех видов деятельности, отраслей и организационно - правовых форм. Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, и иностранные юридические лица, осуществляющие деятельность на территории РФ, могут вести учет лишь для целей налогообложения. Для субъектов малого предпринимательства могут устанавливаться упрощенные формы реализации отдельных положений Концепции, не противоречащие цели бухгалтерского учета.

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу

С целью дальнейшего развития системы бухгалтерского учета и отчетности по решению Правительства Российской Федерации была разработана Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренная Приказом Минфина России от 01.07.2004 № 180.

Дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации предусматривается проводить по следующим основным направлениям:

1) повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;

2) создание инфраструктуры применения МСФО;

3) изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;

4) усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;

5) существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

бухгалтерского учета.

Создание инфраструктуры применения МСФО предусматривается обеспечить путем обобщения и распространения опыта применения МСФО, официального перевода МСФО на русский язык и обучения стандартам МСФО.

Изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности направлено на построение модели, учитывающей интересы всех заинтересованных сторон, обеспечивающей снижение издержек и повышение эффективности регулирования. В

На первом этапе реализации Концепции предусматриваются:

- обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов;

- утверждение основного комплекта российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО;

- создание основных элементов инфраструктуры применения МСФО;

- совершенствование системы подготовки и повышения квалификации кадров, в том числе пользователей бухгалтерской отчетности.

На втором этапе предусматриваются:

- обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности других хозяйствующих субъектов;

- дальнейшее повышение роли профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии;

- развитие системы контроля обеспечения хозяйствующими субъектами публичности бухгалтерской отчетности.

1.3. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)

Международные стандарты финансовой отчетности – набор документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия.

Анализ экономических кризисов в индустриально развитых странах показал, что несопоставимость финансовой отчетности разных стран и компаний приводит к ошибочным выводам о результатах деятельности и финансовом положении компаний, которые представляют свою отчетность пользователям, что приводит к принятию пользователями неправильных решений.

МСФО возникли как результат поиска общего экономического языка путем создания единых стандартов бухгалтерского учета и стандартных форм финансовой отчетности, которые должны быть сопоставимыми и одинаковыми для всех компаний, работающих в разных странах мира для того, чтобы сделать отчетность понятной для всех инвесторов. Так как, сводить воедино отчетности дочерних предприятий, расположенных в разных странах и составленные по национальным стандартам каждой из этих стран оказалось очень сложной задачей, то применение МСФО стало очень актуальным для компаний, работающих в разных странах мира, для того, чтобы сделать отчетность понятной для инвесторов.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – это система принятых в общественных интересах положений о порядке составления и представления финансовой отчетности. Они определяют общий подход к составлению финансовой отчетности и предлагают варианты оценки и учета активов, обязательств и операции по их изменению.

МСФО, в отличие от некоторых национальных правил составления отчетности, представляют собой стандарты, основанные на принципах, а не на жестко прописанных правилах.

Цель стандартов состоит в том, чтобы в любой практической ситуации составители отчетности могли следовать духу указанных принципов, а не пытались найти лазейки в четко прописанных правилах, которые позволили бы обойти какие-либо базовые положения.

Среди основных принципов МСФО можно назвать следующие:

- принцип начисления;
- принцип непрерывности деятельности;
- принцип осторожности (осмотрительности);
- принцип уместности;
- и др.

Основное назначение МСФО – гармонизация учета и отчетности в разных странах.

Каждый стандарт имеет следующую структуру:

1. Введение.
2. Цель.
3. Сфера применения.
4. Определение.
5. Основная часть.
6. Раскрытие информации.
7. Дата вступления в силу.

Международные стандарты отличаются гибкостью и предлагают альтернативные решения одних и тех же вопросов. Они не являются обязательными для применения и носят рекомендательный характер. Некоторые страны применяют МСФО практически без изменения, другие страны (в том числе Россия) – в качестве основы для разработки национальных стандартов, внося в них изменения, обусловленные национальными условиями.

В настоящее время система МСФО включает следующие компоненты:

- Принципы подготовки и составления финансовой отчетности по МСФО;
- МСФО (IAS) №№ 1- 41[3];
- МСФО (IFRS) №№ 1-8[4];
- ПКИ (Интерпретации Постоянного Комитета по интерпретациям) №№ 1-33.

Европейский союз по МСФО в 2002 г. издал регламент № 1606/02, в соответствии с которым МСФО приобрели статус закона прямого действия.

МСФО можно структурировать по следующим признакам:

- концептуальный уровень;
- структурный уровень;
- технологический уровень;
- стандарты, связанные с отражением финансовых результатов и прибыли;
- стандарты, связанные с объединением бизнеса;
- прочие стандарты.

К *концептуальному* уровню относятся не сами стандарты, а концептуальные основы, включающие:

- принципы МСФО;
- элементы МСФО;
- оценку элементов;
- концепции капитала.

Принципы не являются стандартом и не подменяют их конкретные положений. Цель принципов – обеспечить последовательное и логическое выдержанное построение МСФО. Они создают основу для профессиональных суждений.

Структурный уровень МСФО объединяет стандарты, связанные с правилами составления финансовой отчетности и раскрытия информации, к нему относятся стандарты IAS 1, 7, 34.

Технологический уровень объединяет стандарты, связанные с подготовкой отчетности в отношении активов, имущества, аренды компаний, а также правилами их оценки и отражения в отчетах убытков от обесценения. В этот перечень входят такие стандарты как IAS 2, 16, 17, 36 и 38.

К уровню стандартов, связанных с *правилами признания выручки, определения налогооблагаемой базы по налогам на прибыль* относятся стандарты IAS 12, 18 и 33.

Следующая группа – это стандарты, связанные с *объединением бизнеса*, и стандарты по подготовке консолидированной, а также сегментной отчетности. Сюда входят стандарты: IAS 27 и 28, а также IFRS 3 и 8.

Остальные стандарты можно объединить как прочие стандарты.

Данная группировка стандартов условна, она полезна для систематизации управленческого и финансового назначения стандартов.

---

[3] IAS (International accounting standards) – первые стандарты в количестве 41 (действующих в настоящее время 29). IAS под номерами 3-6, 9, 13-15, 22, 25, 30 и 35 отменены. С 2005 г. введен мораторий на принятие новых стандартов IAS. Старые стандарты периодически дорабатываются путем принятия интерпретаций, которые означают разъяснения и ответы на вопросы пользователей (SIC).

[4] данный перечень еще открыт, СМСФО будет принимать новые стандарты.

Постановлением Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107, которым было утверждено Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации, вступило в силу с 14 марта 2011 г.

В состав документов международных стандартов, которые подлежат признанию на территории Российской Федерации, включены:

- МСФО;
- разъяснения МСФО;
- изменения, которые вносятся в МСФО, и их Разъяснения;
- иные документы, определенные Фондом Международных стандартов финансовой отчетности (ФМСФО) в качестве неотъемлемой части МСФО и их разъяснения.

Перечисленные документы принимаются ФМСФО.

ФМСФО – это учрежденная в Великобритании независимая организация, которая разрабатывает МСФО и является владельцем прав на этот продукт.

Под признанием документов МСФО понимается процесс принятия решения о введении каждого документа международных стандартов в действие на территории РФ, заключающийся в последовательном осуществлении следующих действия:

1) официальное получение от Фонда документа международных стандартов;
2) экспертиза применимости документа международных стандартов на территории РФ;
3) принятие решения о введении документа международных стандартов в действие на территории РФ;
4) опубликование документа международных стандартов

Официальный язык МСФО – английский. Минфин России обеспечивает получение от ФМСФО перевода на русский язык каждого документа международных стандартов.

Документ международных стандартов подлежит применению на территории РФ в том случае, если он обеспечивает выполнение основных задач бухгалтерского учета, предусмотренных Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Проводить экспертизу должен экспертный орган – юридическое лицо, которое будет определяться на конкурсной основе комиссией, создаваемой Минфином России из трех человек – представителя Минэкономразвития РФ, представителя Федеральной службы финансовых рынков (ФСФР) и представителя Банка России.

Правила определения экспертного органа представлены в приложении к Положению, а порядок проведения конкурса определит Минфин России по согласованию с Минэкономразвития России, ФСФР и Банка России.

Победителем конкурса по определению экспертного органа может стать организация, которая соответствует критериям:

- организация создана в соответствии с законодательством РФ в форме фонда или объединения юридических лиц (союза или ассоциации);

- организация представляет интересы широкого круга пользователей и составителей бухгалтерской отчетности, а также представителей бухгалтерской и аудиторской профессии;

- у организации имеется опыт выполнения методических, научно-исследовательских и иных аналогичных работ в области бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

- в составе органов имеются квалифицированные специалисты в области бухгалтерского учета и отчетности (включая документы международных стандартов), навыками работы с документами международных стандартов, а также свободно владеющие русским и английским языками;

- у организации имеется опыт участия в деятельности, осуществляемой Фондом;

- у организации имеются источники финансирования деятельности, связанной с проведением экспертизы применимости документов международных стандартов на территории РФ.

Порядок проведения экспертизы МСФО

Экспертиза проводится экспертным органом на безвозмездной основе.

Цель проведения экспертизы – подтверждение применимости МСФО на территории РФ.

Срок проведения экспертизы – 40 рабочих дней со дня получения документов международных стандартов от Минфина России; при этом срок может быть продлен по согласованию с Минфином России, но не более чем на 40 рабочих дней.

По итогам проведения экспертизы экспертный орган выдает заключение.

Заключение экспертного органа может содержать один из следующих выводов:

1) документы международных стандартов применимы на территории РФ;
2) документы международных стандартов не применимы на территории РФ;
3) документы международных стандартов применимы на территории РФ, но только при изъятии отдельных положений этих документов.

Если экспертный орган не дал однозначного положительного заключению, то он обязан перечислить те условия, при которых документы международных стандартов можно будет применять на территории РФ.

Решение о введении документов международных стандартов в действие на территории РФ будет принимать Минфин России.

Для принятия такого решения Минфину России необходимо получить одобрение двух органов:

- ФСФР;

- Банка России.

Если Минфин России не согласен с заключением экспертного органа, то он направляет в ФСФР и Банк России проект мотивированных возражений по заключению. В течение 15 рабочих дней указанные органы согласовывают проект мотивированных возражений или дают мотивированный отказ в их согласовании.

Затем Минфин России направляет экспертному органу мотивированные возражения по представленному заключению, на что ему отводится 15 рабочих дней с даты получения ответа от ФСФР и Банка России.

Экспертный орган в течение 20 рабочих дней со дня получения возражений повторно рассматривает документ международных стандартов с учетом возражений Минфина России.

Результаты повторного рассмотрения этого документа оформляются в форме заключения экспертного органа.

Опубликование

Документы МСФО должны быть:

- опубликованы в печатном издании, которое определил Минфин России;[5]
- размещены на официальном сайте Минфина России в сети «Интернет».

Помимо тех документов, которые введены в действие, Минфин России обязан размещать на своем официальном сайте информацию о документах международных стандартов, которые находятся в процессе признания, а также сведения об этапе признания, на котором находится документ.

Признанный международный стандарт будет вступать в силу на территории РФ поэтапно.

На первом этапе признанный документ международных стандартов будет вступать в силу на территории РФ для добровольного применения организациями в сроки, которые определены в этом документе, но не ранее его официального опубликования.

На втором этапе признанный документ международных стандартов будет вступать в силу на территории РФ для обязательного применения организациями в сроки, определенные в этом документе.

При этом признанный международный стандарт может предусматривать иной порядок вступления в силу. В частности, документ будет вступать в силу на территории РФ со дня его официального опубликования, если в признанном документе международных стандартов не определен срок и (или) порядок вступления в силу, либо он признан для применения на территории РФ после срока, определенного в нем.

Минфин России будет принимать не только решение о введении документов международных стандартов в действие на территории РФ, но и решение о прекращении действия на территории РФ признанного документа международных стандартов.

[5] Журнал «Бухгалтерский учет» определен Минфином России для официального опубликования новых текстов положений МСФО.

1.4. Национальные бухгалтерские стандарты

В большинстве странах, в том числе и в России, национальные бухгалтерские стандарты разрабатываются на основе МСФО.

Стандарты бухгалтерского учета России (ПБУ – Положения по бухгалтерскому учету) определяют основные правила, устанавливающие порядок учета и оценки определенных объектов бухгалтерского учета. ПБУ конкретизируют Закон о бухгалтерском учете. В настоящее время в РФ разработаны и утверждены 24 стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности.

Положение по бухгалтерскому учету обычно включает следующие элементы:

- название и номер ПБУ;
- общие положения (указывается сфера применения соответствующего ПБУ и условия признания соответствующего объекта учета);
- определения (основные определения и понятия по соответствующему объекту учета);
- оценка (указываются различные виды применяемых оценок по объекту);
- порядок учета (описывается порядок учета наличия и изменения соответствующего объекта учета);
- раскрытие информации (указывается состав информации, подлежащей раскрытию в составе информации по учетной политике и в бухгалтерской отчетности).

Отечественные *ПБУ, в отличие от международных стандартов, носят не рекомендательный, а обязательный характер.* Большинством ПБУ предусмотрены различные варианты учета соответствующих объектов.

В 2013 -2014 гг. будут приняты еще ряд Положений по бухгалтерскому учету, которые позволят максимально сблизить отечественные стандарты в соответствии с Международными стандартами учета и отчетности.

Рассмотрим сравнительную характеристику действующих в настоящее время МСФО и РСБУ (табл. 1.1):

Таблица 1.1. – Сравнительная характеристика международных и отечественных стандартов учета и отчетности

МСФО		РСБУ	
Стандарты, устанавливающие структуру отчетов			
стандарт	наименование	стандарт	Наименование
IAS 1	Представление финансовой отчетности	1. ПБУ 4/99	1. «Бухгалтерская отчетность организации»; 2. Приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н
IAS 7	Отчет о движении денежных средств	ПБУ 23/2011	«Отчет о движении денежных средств»
IAS 34	«Промежуточная финансовая отчетность»	1. ПБУ 4/99	1. «Бухгалтерская отчетность организации»; 2. проект Федерального закона «Об официальном бухгалтерском учете»
IAS 8	«Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибках»	1. ПБУ 1/2008 2. ПБУ 22/2010	1.«Учетная политика организации» 2. «Исправления ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»
Стандарты, устанавливающие порядок учета активов и их обесценение			
IAS 16	«Основные средства»	ПБУ 6/01	1.«Учет основных средств»; 2. Федеральный закон от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)»
IAS 38	«Нематериальные активы»	ПБУ 14/2007	«Учет нематериальных активов»
IAS 36	«Обесценение активов»	Отдельные статьи: 1.ПБУ 6/01 2. ПБУ 14/2007	 «Учет основных средств» «Учет нематериальных активов»
IAS 2	«Запасы»	ПБУ 5/01	«Учет материально-производственных запасов»
IAS 17	«Аренда»		1.Гл. 34 Гражданского кодекса РФ «Аренда»; 2. Федеральный закон от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».
Стандарты, связанные с финансовыми результатами компании. Налоги на прибыль			
IAS 18	«Выручка»	ПБУ 9/99	«Доходы организации»
IAS 12	«Налоги на прибыль»	ПБУ 18/02	«Учет расчетов по налогу на прибыль»
IAS 33	«Прибыль на акцию»		Приказ Минфина РФ от 21 марта 2000 г. № 29н «Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну

			акцию»
Стандарты, связанные с объединением бизнеса и участием в совместной деятельности			
IFRS 3	«Объединение предприятий»	ПБУ 14/2007	«Учет нематериальных активов»; 2. Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»; 3. часть первая ГК РФ
IAS 27	«Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»		1.Приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н; 2. Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».
IFRS 8	«Операционные сегменты»	ПБУ 12/2010	«Информация по сегментам»
Прочие стандарты			
IAS 29	«Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»	В России отсутствует аналог данного стандарта	
IFRS 1	«Первое применение МСФО»	В России отсутствует аналог данного стандарта	
IAS 10	«События после отчетной даты»	ПБУ 7/98	«События после отчетной даты»
IAS 19	«Вознаграждения работникам»	В России отсутствует аналог данного стандарта. Следует руководствоваться нормами Трудового и Налогового законодательства РФ.	
IAS 20	«Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»	ПБУ 13/2000	«Учет государственной помощи»
IAS 21	«Влияние изменений обменных курсов валют»	ПБУ 13/2006	«Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»
IAS 23	«Затраты по займам»	ПБУ 15/2008	«Учет расходов по займам и кредитам»
IAS 24	«Раскрытие информации о связанных сторонах»	ПБУ 11/2008	«Информация о связанных сторонах»
IAS 26	«Учет и отчетность по пенсионных планам»	В России отсутствует аналог данного стандарта. Порядок реализации права граждан России на трудовые пенсии устанавливается Федеральным законом от 17 декабря 2001 г. № 173-ФЗ «О трудовых пенсиях в Российской Федерации»	
IAS 28	«Инвестиции в ассоциированные предприятия»	В России отсутствует аналог данного стандарта. Данный учетный вопрос затронут лишь в приказе Минфина России от 30 декабря 1996 г. № 112 «Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности»	
IAS 32	«Финансовые инструменты: представление информации»	В России отсутствует аналог данного стандарта. Данный учетный вопрос затронут в Положении Банка России от 14 ноября 2007 г. № 313-П «О	

		порядке расчета кредитными организациями величины рыночного риска»	
IAS 37	«Резервы, условные обязательства и условные активы»	ПБУ 8/01	«Условные факты хозяйственной деятельности»
IAS 39	«Финансовые инструменты: признание и оценка»	В России отсутствует аналог данного стандарта. Данный учетный вопрос затронут в приказе ФСФР России от 10 октября 2006 г. № 06-117/пз «Об утверждении Положения о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг», а также в Налоговом кодексе РФ.	
IAS 40	«Инвестиционное имущество»	1.ПБУ 6/01 2. ПБУ 2/2008	«Учет основных средств» «Учет договоров строительного подряда»
IAS 41	«Сельское хозяйство»	В России отсутствует аналог данного стандарта. В российском учете биологические активы включаются в состав основных средств.	
IFRS 2	«Платеж, основанный на акциях»	В России отсутствует аналог данного стандарта. Данный учетный вопрос частично затрагивается в приказе Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н «Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию», в Положении Банка России от 14 ноября 2007 г. № 313-П «О порядке расчета кредитными организациями величины рыночного риска», а также в Налоговом кодексе РФ	
IFRS 4	«Договоры страхования»	В России отсутствует аналог данного стандарта. Вопросы по договорам страхования затрагиваются в Гражданском и Налоговом кодексах РФ.	
IFRS 5	«Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»	В России отсутствует аналог данного стандарта. Частично в ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»	
IFRS 6	«Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»	ПБУ 24/2011 (применяется с 1 января 2012 г.)	«Учет затрат на освоение природных ресурсов»
IFRS 7	«Финансовые инструменты: раскрытие информации»	В России отсутствует аналог данного стандарта. Основные правила ведения учета в банках содержатся в Положении Банка России от 26 марта 2007 г. № 302-П «О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации»	

1.5. Основные задачи, объекты и принципы бухгалтерского учета (правила, допущения и требования)

Бухгалтерский учет представляет собой систему регистрации, обработки и получения информации в денежной оценке об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях хозяйствующего субъекта.

Главная цель бухгалтерского учета:

- формирование полной и достоверной информации для обеспечения внутренних и внешних пользователей;
- анализ информации для выявления тенденций развития предприятия, принятие управленческих решений.

Для достижения вышеуказанных целей необходимо выполнение следующих *задач:*

- формирование полной, достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности предприятия;
- контроль за соблюдением законодательства РФ;
- контроль за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с нормами, нормативами и сметами;
- выявление внутрипроизводственных резервов и их эффективное использование;
- контроль оплаты труда работникам предприятия;
- своевременное и точное определение фактических затрат на производство продукции (работ, услуг);
- точный и своевременный учет финансовых результатов (прибылей, убытков);
- правильное исчисление и своевременное перечисление в бюджет налоговых платежей;
- своевременное выполнение обязательств предприятия перед органами социального страхования, перед банком, поставщиками и подрядчиками, заказчиками и покупателями, учредителями и др. контрагентами;
- своевременное истребование дебиторской задолженности;
- получение необходимых данных для составления балансов и отчетов и своевременное их предоставление в соответствующие органы.

Объектами бухгалтерского учета являются:

1. хозяйственные средства (имущество предприятия);
2. источники формирования хозяйственных средств (обязательства и капитал);
3. хозяйственные процессы, вызывающие изменения имущества и источников их формирования.

Хозяйственные средства подразделяются на две группы:

1-ая группа	2-ая группа	
внеоборотные активы:	*оборотные средства* делятся:	
-основные средства; -оборудование к установке; -незавершенные капитальные вложения; -долгосрочные финансовые вложения;	1. *оборотные фонды*: -сырье, материалы; - топливо; - полуфабрикаты; -незавершенное производство; -расходы будущих периодов.	2. *фонды обращения*: -готовая продукция; -денежные средства в кассе, на расчетном счете и др. счетах в банке; -дебиторская задолженность.

Источники хозяйственных средств делятся на две группы:

1. *собственный капитал*	2. *заемный капитал*
- уставный капитал; - добавочный капитал; - резервный капитал; - нераспределенная прибыль; -целевые финансирования и поступления.	- краткосрочные и долгосрочные кредиты банка; - кредиторская задолженность; - займы; -обязательства по расчетам (задолженность сотрудникам по зарплате, налоговым органам по платежам в бюджет, органам соцстраха).

Хозяйственные процессы делятся на:

1.процесс заготовления (приобретения), в ходе которого приобретаются материально-производственные запасы, необходимые для обеспечения производственного процесса;

2.процесс производства, в ходе которого производится продукция, выполняются работы, оказываются услуги;

3.процесс реализации, в ходе которого формируется конечный финансовый результат организации (прибыль или убыток).

Результатом заготовления и производства является - *экономия или перерасход.*

Результатом реализации является - *прибыль или убыток.*

Основные принципы бухгалтерского учета (правила, допущения и требования)

В отечественной практике учета и отчетности под принципами бухгалтерского учета понимают *правила, требования и допущения*.

Бухгалтерский учет в Российской Федерации в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета, а так же норм ПБУ 1 «Учетная политика» должен вестись с соблюдением следующих правил:

1. *Бухгалтерский учет должен вестись путем двойной записи.* Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета. Рабочий план счетов бухгалтерского учета утверждается организацией на основе Плана счетов бухгалтерского учета, утверждаемого Министерством финансов Российской Федерации.

2. *Учет должен вестись в валюте Российской Федерации, то есть в рублях.* Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) ведется в валюте Российской Федерации - в рублях.

3. *Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации должны своевременно регистрироваться на счетах бухгалтерского учета.* Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

4. *Активы, капитал и обязательства организации должны быть выражены в денежной оценке.* Имущество, обязательства и иные факты хозяйственной деятельности для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежат оценке в денежном выражении.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

5. Бухгалтерский учет текущих затрат, связанных с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг должен вестись раздельно от капитальных и финансовых вложений организации. В бухгалтерском учете организации ведется раздельный учет текущих затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затрат, связанных с капитальными и финансо-

выми вложениями, имущества, находящегося в собственности организации и имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

Необходимость ведения раздельного учета объясняется тем, что, например, текущие затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг учитываются при налогообложении прибыли и относятся к основной (операционной или текущей) деятельности организации, а капитальные и финансовые вложения относятся на увеличение их стоимости. При этом капитальные вложения также включают в себестоимость продукции, но такое перенесение на расходы организации происходит не единовременно, а через начисленную амортизацию в течение всего периода полезного использования внеоборотного актива.

*6. Бухгалтерский учет должен вестись в соответствии с принятой в организации учетной политики***.** Для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика.

Под учетной политикой организации понимают способы и приемы ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения; стоимостного измерения; текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Формирование учетной политики организации осуществляется в соответствии с допущениями и требованиями, установленными в ПБУ 1 "Учетная политика предприятия".

Понятие *"допущения"* относится к правилам ведения учета и составления отчетности. При этом, указанные в данном ПБУ допущения не обязательно должны объявляться организацией - их принятие и следование им подразумевается. Если же организация допускает отступления от установленных допущений, то она обязана раскрыть причины этих отступлений.

Таким образом, принятая организацией учетная политика должна соответствовать следующим *допущениям:*

Допущение имущественной обособленности означает, что активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций.

Кроме того, в соответствии с допущением имущественной обособленности на балансе организации учитываются только те активы, которые принадлежат организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Имущество, не принадлежащее организации, должно учитываться на забалансовых счетах.

Допущение непрерывности деятельности организации означает, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.

Допущение последовательности применения учетной политики означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.

Изменения в учетную политику могут вноситься лишь по причинам:

- изменения законодательства РФ;

- необходимости применения иных способов ведения бухгалтерского учета, доказывающих более высокую эффективность их применения.

Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности означает, что факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Согласно данному допущению при учете доходов и расходов организация должна применять принцип начисления доходов и расходов. То есть доходы и расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они произведены и к которому они относятся, не зависимо от даты поступления денежных средств и иных источников.

Формируемая организациями *учетная политика должна соответствовать требованиям:*

1. полноты учета;
2. своевременности;
3. осмотрительности;
4. приоритета содержания над формой;
5. непротиворечивости;
6. рациональности.

Требование полноты означает полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности.

Требование своевременности означает своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности.

Требование осмотрительности означает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов. С этой целью, организациями создаются фонды самострахования на случай непредвиденных потерь, например, таких фондов и резервов как: резервы по сомнительным долгам; резервы под обесценение вложений в ценные бумаги и др.

Требование приоритета содержания над формой означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования.

Требование непротиворечивости обусловливает необходимость тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца.

Требование рациональности означает необходимость рационального ведения бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации. В связи с этим рядом нормативных документов предусматривается разделение хозяйственной деятельности на отчетные периоды; в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета имущество, являющееся собственностью предприятия, отражается в бухгалтерском учете и отчетности на балансовых

счетах, а имущество, принадлежащее другим предприятиям - отражается на забалансовых счетах.

1.6. Финансовый и управленческий учет, их сравнительная характеристика

В международной практике учет разделяется на финансовый и управленческий.

Финансовый учет – это система сбора и обобщения учетной информации, которая обеспечивает бухгалтерское оформление и регистрацию хозяйственных операций, а также составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Финансовый учет охватывает значительную часть бухгалтерского учета, аккумулирую информацию об имуществе организации – основных средствах, нематериальных активах, арендованном имуществе, финансовых вложениях, денежных средствах и их эквивалентов, других оборотных активах, обязательствах организации, капитале, иных источниках формирования имущества и хозяйственных процессах.

Финансовый учет предусматривает получение информации, необходимой для составления бухгалтерской отчетности.

Основной задачей финансового учета является достоверность учета финансовых результатов деятельности предприятия, его имущественного и финансового состояния.

Потребителями финансового учета являются в основном внешние пользователи: государственные налоговые органы, банки, поставщики, покупатели, потенциальные инвесторы. Финансовая отчетность не представляет собой коммерческой тайны, она открыта к публикации, как правило, заверяется аудиторской фирмой.

Ведение финансового учета и представление форм финансовой отчетности является обязательным для всех организаций.

Управленческий учет представляет собой систему внутреннего учета, призван обеспечить получение учетной информации, необходимой для управления производством и принятия решения руководством на ближайшую перспективу.

Основной целью управленческого учета является:

1) исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и отклонений от установленных норм, стандартов и смет;
2)) определение финансовых результатов по реализованным изделиям или группам изделий. Управленческий учет не является обязательным. Администрация предприятия сама определяет создавать или не создавать систему внутреннего учета.

Рассмотрим основные отличия финансового учета от управленческого учета (табл. 1.2).

Таблица 1.2. - Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

	Области сравнения	*Финансовый учет*	*Управленческий учет*
1.	Основные потребители информации	Сторонние организации	Различные уровни внутреннего управления организации
2.	Используемые измерители	Денежная единица	Денежная или натуральная единица
3.	Основной объект учета	Организация в целом	Отдельные структурные подразделения
4.	Группировка затрат	По элементам затрат	По статьям калькуляции
5.	Периодичность составления отчетности	На регулярной основе	По мере надобности
6.	Обязательность ведения учета	Строго обязательно	Не обязательно

Контрольные вопросы:

1. Дайте понятие бухгалтерскому финансовому учету.
2. Каково влияние МСФО на процесс гармонизации и международной стандартизации бухгалтерского учета?
3. Каковы причины и цели перехода на МСФО?
4. В чем преимущества МСФО перед другими стандартами учета и отчетности?
5. В чем необходимость реформирования бухгалтерского учета в России?
6. Каков механизм признания МСФО в Российской Федерации?
7. Чем отличаются национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности от международных стандартов?
8. Назовите главную цель и задачи бухгалтерского учета.
9. Назовите основные принципы бухгалтерского учета.
10. Назовите основные различия финансового учета и управленческого учета.

Глава 2. Учет основных средств

2.1. Понятие основных средств и их учет на предприятии. 2.2. Классификация основных средств в учете. 2.3. Оценка основных средств. 2.4. Способы начисления амортизации. 2.5. Расчет амортизационных отчислений для целей налогообложения. 2.6. Налоговые аспекты учета основных средств. 2.7. Учет аренды основных средств. 2.8. Учет ремонта основных средств. 2.9. Практикум по бухгалтерскому учету основных средств.

2.1. Понятие основных средств и их учет на предприятии

Для производственной деятельности предприятиям необходимы основные средства (средства труда); они многократно участвуют в производственном процессе, частями переносят свою стоимость на создаваемый продукт, не изменяя при этом своей вещественно-натуральной формы. В положении о бухгалтерском учете сказано, что «основные средства представляют собой совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и действующих в натуральной форме в течение длительного времени как в сфере материального производства, так и в непроизводственной сфере».

А для целей налогообложения под основными средствами понимают часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг или для управления организацией (НК РФ ст. 257 п.1, абз.1).

В соответствии с ПБУ 6/01 в качестве объекта основных средств к учету может быть принято имущество, которое единовременно отвечает следующим условиям:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

На счете 01 "Основные средства" на отдельных субсчетах ведут учет основных средств, находящихся в эксплуатации, в запасе, на консервации или переданных в обыкновенную (производственную) аренду. На счете 01 "Основные средства" организуются пообъектный аналитический учет основных средств в местах, где они находятся (цехах, производствах и т.д.)

Объекты основных средств группируются в учете, в соответствии с требованиями статистической отчетности, на производственные и непроизводственные (последние по отраслям: здравоохранение, жилищно-коммунальные и т.п.) и, да-

лее, по функциональным группам: здания, сооружения, рабочие машины и оборудование и т.д.).

Земельные участки, лесные и водные угодья, месторождения полезных ископаемых, переданные в пользование предприятию, на счете 01 "Основные средства" не учитываются. Но те же объекты, являющиеся собственностью предприятия (купленные или переданные ему в собственность государственными органами), учитываются на отдельных субсчетах, открываемых на счете 01 «Основные средства».

Главные задачи бухгалтерского учета основных средств:

1) контроль за их наличием и сохранностью с момента приобретения до момента выбытия;

2) правильное и своевременное исчисление износа;

3) получение сведений для правильного расчета налога на имущество, перечисляемого в бюджет;

4) контроль за правильным и эффективным использованием средств на реконструкцию, модернизацию и ремонт основных средств;

5) контроль за эффективным использованием основных средств по времени и мощности; получение данных для составления отчетности о наличии и движении основных средств.

Базой правильной организации бухгалтерского учета основных средств являются утвержденная типовая классификация основных средств и единый принцип их оценки в учете.

2.2. Классификация основных средств в учете

Основные средства разнообразны по составу и группируются по определенным классификационным признакам. В соответствии с типовой классификацией, основные средства подразделяются по видам следующим образом:

1) здания;

2) сооружения;

3) передаточные устройства;

4) машины и оборудование (в том числе силовые машины и оборудование; рабочие машины и оборудование; измерительные и регулирующие приборы, устройства и лабораторное оборудование, вычислительная техника, прочие машины и оборудование);

5) транспортные средства;

6) инструмент;

7) производственные инвентарь и принадлежности;

8) хозяйственный инвентарь;

9) многолетние насаждения;

10) капитальные затраты по улучшению земель;

11) прочие основные средства.

По принадлежности основные средства подразделяются на собственные и арендованные. Первые принадлежат предприятию и числятся на его балансе; вто-

рые получены от других предприятий и организаций во временное пользование за плату.

По характеру участия в производственном процессе различают действующие и бездействующие (находящиеся в запасе или на консервации) основные средства, по назначению – производственные и непроизводственные (основные средства объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы).

К производственным основным средствам относятся: здания и сооружения производственного назначения, передаточные устройства, станки, машины, оборудование, транспортные средства, средства вычислительной техники, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь, которые непосредственно участвуют в производственном процессе изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг). Они находятся в производственных (цехах, участках) и функциональных (отделах, службах) подразделениях предприятия и закреплены за ними.

В составе производственных основных средств выделяют их активную часть – машины, оборудование, транспортные средства.

Непроизводственные – это основные средства, предназначенные для социально-бытового обслуживания членов трудового коллектива предприятия. К ним относятся: числящиеся на балансе предприятия, жилые здания, объекты бытового обслуживания (бани, парикмахерские, прачечные и др.), социального (поликлиника, дом отдыха, лагерь труда и отдыха, столовая и т.д.) и культурного (библиотека и др.) назначения.

Производственные и непроизводственные основные средства можно разделить:

а) действующие (находящиеся в эксплуатации);

б) недействующие (переданные на консервацию сроком свыше трех месяцев);

в) находящиеся в запасе.

2.3. Оценка основных средств

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, основные средства отражаются в учете по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость - нетто-цена приобретения плюс все необходимые расходы по доставке, установке и подготовке объекта к работе. Первоначальная (балансовая) стоимость включает в себя стоимость строительства (приобретения) основных средств, расходы по их доставке и установке на место использования. Она выявляется в момент ввода объекта в эксплуатацию и остается неизменной в течение всего срока нахождения основных средств на предприятии. В первоначальную стоимость основных средств, приобретенных по импорту, входят уплачиваемые предприятием импортный тариф и таможенные сборы за оформление груза.

Первоначальная стоимость основных средств не подлежит изменению, за исключением случаев достройки и дооборудования объектов в порядке капитальных вложений, реконструкции и частичной ликвидации объектов, технического перевооружения, модернизации. Расходы предприятия, связанные с технической реконструкцией или капитальной модификацией (перестройкой) существующих объектов основных средств, должны быть добавлены к первоначальной стоимости, если в результате проведенных расходов произойдет увеличение срока полезной службы или производственной мощности объектов основных средств, значительное улучшение качества выпускаемой продукции или снижение ее производственной себестоимости. Такого рода расходы предварительно накапливаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях представляет собой *восстановительную стоимость*. В зависимости от изменения условий использования, влияния внешних факторов, в частности инфляции, объекты основных средств могут переоцениваться и приобретать восстановительную стоимость. Например, первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных предприятием до 1 января 2012 г., является их восстановительная стоимость по результатам переоценки на 1 января 2012 года.

Первоначальная стоимость основных средств за минусом износа образует *остаточную стоимость*.

Ликвидационная стоимость - стоимость скрапа, лома и других отходов, возникших при ликвидации и после предполагаемой их продажи.

Амортизируемая стоимость - разность между первоначальной и ликвидационной стоимостью. Например, если грузовой автомобиль имеет первоначальную стоимость 420 тыс. руб., а ликвидационную - 130 тыс. руб., то его амортизируемая стоимость составит 290 тыс. руб.

Предполагаемый срок полезной службы - может измеряться в годах, в течение которых будет использоваться объект, в количестве единиц произведенной продукции, в пробеге, если речь идет об автомобилях, и т.д. При подсчете этого показателя бухгалтер должен учитывать следующую информацию: 1) накопленный опыт работы с подобными активами; 2) современное состояние объекта; 3) вопросы ремонта и ухода за оборудованием; 4) современные тенденции в области технологий и производств; 5) местные погодные условия.

Основные средства, внесенные учредителями в счет их вклада в уставный капитал, оцениваются по согласованной оценке с выделением суммы реального износа.

Стоимость основных средств, полученных безвозмездно, а также в качестве субсидии (помощи), устанавливает экспертная комиссия на основе рыночных цен на дату оприходования. Комиссия устанавливает также степень их износа.

Объекты, полученные в обмен на другое имущество, оценивают по стоимости активов, передаваемых по бартеру, исходя из цены, по которой в сравнительных обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичного имущества.

Затраты по доставке объектов, полученных безвозмездно или по договору дарения, их монтажу фиксируют по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и включают в первоначальную стоимость основных средств.

Работы по созданию многолетних насаждений и коренному улучшению земель (осушительные, оросительные и др.) при включении их в состав основных средств ежегодно оценивают по сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

Арендованные основные средства, принятые на учет после их выкупа, оценивают в размере, предусмотренном условиями договора.

Объекты основных средств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, оценивают в рублях на дату их постановки на учет путем пересчета стоимости в рубли по курсу, установленному Банком России.

Аналогично пересчитывают стоимость основных средств, сумма которых отражена в договоре купли-продажи в условных денежных единицах. Однако в этом случае применяют курс, установленный договором.

Объекты, выявленные при инвентаризации как неучтенные, принимают на учет по рыночной стоимости с отнесением в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве прочих доходов.

2.4. Способы начисления амортизации

Амортизация начисляется по объектам основных средств, к которым относятся материально-вещественные ценности, используемые при производстве продукции, работ и услуг и действующие в течение длительного периода времени, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев.

Начисление амортизации производится организацией по объектам основных средств, находящихся у них в собственности, на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, учет которых ведется на счете 01 «Основные средства». Объектами для начисления амортизации являются так же объекты основных средств организации лизингодателя, учтенные на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Амортизация не начисляется:

- по объектам жилого фонда и внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам лесного и дорожного хозяйства;
- специализированным сооружениям судоходной обстановки;
- продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям;
- многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста;
- по приобретенным изданиям;
- экспонатам животного мира в зоопарках и других аналогичных учреждениях;
- по земельным участкам и объектам природопользования.
- по объектам основных средств, первоначальная стоимость которых не превышает 40 000 руб. за единицу.

Наряду с этим амортизационные начисления не начисляются по объектам основных средств, полученным:

- по договорам дарения;

- безвозмездно в процессе приватизации.

Согласно ПБУ 6/01 установлен новый порядок приостановления начисления амортизации в следующих случаях:

- в период проведения работ по восстановлению объекта в форме их ремонта, модернизации и реконструкции, продолжительность которых превышает 12 месяцев;

- при консервации объекта на срок более трех месяцев.

Таким образом, затраты по восстановлению объектов основных средств, влияют на устанавливаемый организацией срок их полезного использования при постановке на учет, а так же на его величину в период эксплуатации.

С 1 января 2002 г. Положением по бухгалтерскому учету установлен новый порядок начисления амортизации по объектам основных средств. До настоящего времени основным принципом расчета сумм амортизации был метод их корректировки за прошлый месяц на величину амортизации по тем объектам ОС, которые введены в эксплуатацию или выбыли из эксплуатации за прошлый месяц, т. е. амортизация по вновь поступившим основным средствам начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем поступления в эксплуатацию, а по выбывшим основным средствам - заканчивается 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия. Этот метод требовал составления ежемесячно разработанной таблицы-расчета амортизационных отчислений, что является трудоемким процессом.

Новый подход предусматривает расчет годовых сумм амортизации по тому или иному способу исходя из определенных показателей, а в течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа в размере 1/12 годовой суммы и с учетом сумм амортизации по поступившим и выбывшим в прошлом месяце объектам основных средств. Следовательно, главным является правильное определение годовых сумм амортизации и корректировки в связи с поступлением и выбытием основных средств в течение года, а расчет месячных сумм амортизации не представляет трудности. Это значительно упрощает расчет амортизационных отчислений и позволяет применять ведомость начисления амортизации, рассчитанную на год.

Нормы амортизационных отчислений выражены в процентах к балансовой стоимости классификационных групп основных средств. При этом широко дифференцированы нормы на машины и оборудование не только по их видам, но и по видам работ, для которых они используются и по отраслям промышленности. Некоторые условия производства могут вызывать повышенный или пониженный износ средств эксплуатируемых на предприятии. В этих случаях при начислении амортизации применяются соответствующие поправочные коэффициенты, установленные к нормам амортизационных отчислений.

Расчет амортизации основных средств служит основанием для записи сумм амортизационных отчислений, т.е. износа основных средств по соответствующим счетам, а именно дебет счета 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», кредит счета 02 «Износ основных средств».

Методы начисления амортизации:

Основные средства предприятия в процессе производства постепенно изнашиваются и по мере износа передают свою стоимость на готовую продукцию. В связи с этим каждому предприятию следует обеспечить накопление основных средств, необходимых для своевременной замены выбывающих основных фондов. Такое накопление достигается за счет включения в издержки производства сумм отчислений, которые называются амортизационными. Амортизационные отчисления образовывают фонд средств для возмещения объектов, выбывших в связи с их износом.

Износ основных средств может происходить в результате потери технико-экономических свойств или физических качеств. Различают два вида износа:

1) физический, характеризуется износом материалов, из которых созданы основные средства, потерей их первоначальных качеств, постепенным разрушением конструкций.

2) моральный, связан с постепенным отставанием ранее созданных основных средств производства от современного технического уровня.

Ниже представлены бухгалтерские записи по учету амортизации основных средств.

Начислена амортизация по основным средствам основного производства:

Д 20 «Основное производство»

К 02 «Амортизация основных средств»

Начислена амортизация по основным средствам вспомогательного производства:

Д 23 «Вспомогательные производства»

К 02 «Амортизация основных средств».

Начислена амортизация по основным средствам цеха:

Д 25 «Общепроизводственные расходы»

К 02 «Амортизация основных средств».

Начислена амортизация по основным средствам общефирменного значения:

Д 26 «Общехозяйственные расходы»

К 02 «Амортизация основных средств».

Начислена амортизация по основным средствам обслуживающих производств и хозяйств:

Д 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

К 02 «Амортизация основных средств».

Начислена амортизация по основным средствам торговых организаций:

Д 44 «Расходы на продажу»

К 02 «Амортизация основных средств».

При выбытии основных средств делаются записи:

а) на сумму списанной амортизации:

Д 02 «Амортизация основных средств»

К 01 «Основные средства»

б) на остаточную стоимость:

Д 91 «Прочие доходы и расходы»

К 01 «Основные средства».

Амортизация (лат. amortizations – погашение) – исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их применения, производственного использования.

Утвержденное Министерством финансов РФ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 предоставляет бухгалтерам ряд новых возможностей в учете амортизации основных средств. Положение предусматривает четыре способа определения сумм амортизационных отчислений по отдельным объектам основных средств: 1)линейный; 2)списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг); два метода ускоренного списания: 3) списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; 4) метод уменьшающегося остатка.

Объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования объекта основных средств при его отсутствии в технических условиях или не установлении в централизованном порядке производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью применения;

- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы планово - предупредительных всех видов ремонта;

- нормативно - правовых и других ограничений использования этого объекта, например, срок аренды (п. 4.4., Федерального закона от 21.11.1996 № 129 «О бухгалтерском учете»).

Кроме того, при начислении амортизации также можно использовать нормы амортизации, предусмотренные постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы», используемый в основном в налоговом учете.

Выбор того или иного способа начисления амортизации по отдельным объектам и группам основных средств будет, очевидно, находится в компетенции руководителей и главных бухгалтеров организаций, которые должны учитывать возможность и целесообразность использования того или иного способа по отношению к конкретным объектам основных средств, особенности технологии и организации производства в данной организации и других факторов.

Начисление амортизации производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Линейный (равномерный) способ

Согласно этому способу амортизируемая стоимость объекта равномерно списывается (распределяется) в течение срока его службы. Амортизация начисляется равными долями в течение всего срока работы оборудования или других видов основных средств до полного перенесения их стоимости на сумму производимой продукции. При этом годовая сумма амортизационных отчислений для каждого периода рассчитывается путем деления амортизируемой стоимости (первоначальная стоимость объекта минус его ликвидационная стоимость) на число отчетных периодов эксплуатации объекта. Норма амортизации является постоянной.

Пример

Приобретен объект стоимостью 150 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизационных отчислений – 20 %.

Годовая сумма амортизационных отчислений составит:

150 000 руб. · 20 % : 100 = 30 000 руб.

Срок полезного использования объекта основных средств юридическое лицо определяет самостоятельно при принятии этого объекта к бухгалтерскому учету. Так же для целей бухгалтерского учета, о чем было сказано выше, можно использовать норму амортизации, установленную Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 01 января 2002 г. № 1.

Линейный способ может применяться для объектов основных средств, у которых главными факторами, ограничивающими срок их полезного использования, являются время использования и относительно постоянный объем выполняемых периодических работ. К ним могут быть отнесены здания, сооружения, многие машины и механизмы, станки и оборудование. При этом способе ежемесячные амортизационные отчисления производятся в одинаковых размерах в течение всего срока полезного использования.

Способ начисления износа пропорционально объему выполненных работ

Метод начисления износа пропорционально объему выполненных работ основан на том, что амортизация является только результатом эксплуатации и отрезки времени не играют никакой роли в процессе ее начисления. Начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Пример

Производственно-технический отдел предприятия рассчитал, первоначальная стоимость специальных инструментов и приспособлений будет амортизирована полностью, если с их помощью будет выпущено 1800 ед. продукции. Пред-

положим, что в первый год работы было выпущено 1200 ед. продукции, а во второй 600 ед. продукции.

Тогда, при первоначальной стоимости специальных инструментов и приспособлений в 60 000 руб., сумма начисленной амортизации по годам расчетного периода, составит:

в первый год: 60 000 руб. : 1 800 ед. · 1 200 ед. = 40 000 руб.;

во второй год: 60 000 руб. : 1 800 ед. · 600 ед. = 20 000 руб.

Заметна прямая связь между ежегодной суммой амортизации и единицей работы или использования. Накопленный износ увеличивается ежегодно в прямой зависимости от единиц работы или использования. Наконец, остаточная стоимость ежегодно уменьшается прямо пропорционально показателю единицы работы или использования до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости. В соответствии с данным методом единицы работы или использования, которые применяются для определения предполагаемого срока полезной службы для каждого объекта, должны соответствовать определенным активам. Например, количество произведенных товаров должно относиться к определенному станку, тогда как число часов использования объекта может служить лучшим показателем при начислении амортизации для другого станка. Этот метод следует применять в том случае, когда отдача объекта в течение срока его полезной эксплуатации может быть определена с достаточной точностью.

Если раньше этот метод применялся, по существу, только при начислении амортизации по автотранспорту с учетом пробега, то теперь его можно применять по многим видам производственного оборудования в тех случаях, когда объем продукции можно связать с объектами основных средств, в результате эксплуатации которых он получен.

Расширению возможностей применения этого способа помогает новое определение инвентарного объекта основных средств за счет включения в него понятия комплекса конструктивно сочлененных предметов, что позволяет рассматривать каждую производственную линию, состоящую из ряда предметов как инвентарный объект основных средств. Это существенно упрощает аналитический учет основных средств и начисление амортизации. В случае выбытия из-за непригодности к эксплуатации какого-либо предмета, входящего в состав производственной линии, это выбытие учитывается как частичная ликвидация, а замена выбывшего из эксплуатации предмета на новый - как капитальные вложения. При этом изменяется первоначальная стоимость всей производственной линии с внесением соответствующих изменений в инвентарные карточки или машинные носители информации.

С расширением практики исчисления амортизации основных средств пропорционально объему продукции (работ) тесно связан порядок включения сумм амортизации в себестоимость продукции. Поскольку они связаны с конкретными видами или группами однородной продукции, целесообразно их относить прямым путем на себестоимость этих видов и списывать непосредственно в дебет счета 20 «Основное производство» или счета 23 «Вспомогательное производство». Если

указанные суммы амортизации связаны с производством нескольких однородных видов продукции, близких по технологии изготовления. Их следует распределять между изделиями данной группы пропорционально выпуску продукции в натуральном выражении.

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) применяется для объектов основных средств, главным критерием которых является периодичность их использования. Это относится ко многим транспортным средствам, например автомобилям, самолетам, амортизация по которым не зависит от величины пробега или от количества часов полета, также к оборудованию горнодобывающей промышленности, амортизация по которым зависит от объема добытой породы, и другим видам аналогичного оборудования. Для таких объектов основных средств определяется сумма амортизации на единицу продукции (работ, услуг).

Способ уменьшаемого остатка

Способ уменьшаемого остатка заключается в определении амортизации по остаточной стоимости (а не по первоначальной) стоимости объекта. Другими словами, каждый год величина амортизации того или иного вида основных средств, которая приходится на себестоимость готовой продукции, будет уменьшаться в соответствии со снижением остаточной стоимости.

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

Коэффициент ускорения амортизации равный двум могут применять предприятия:

1) в отношении основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности;[6]

2) в отношении собственных основных средств сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты);

3) в отношении собственных основных средств организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны;

4) в отношении основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации, или к объектам, имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности.

[6] При применении способа уменьшаемого остатка специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой – третьей амортизационным группам.

Организации вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не свыше 3:

1) в отношении основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга);[7]

2) в отношении основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности.

Следует отметить, что вышеуказанные нормы повышения амортизации предусмотрены ст. 259 части II Налогового кодекса Российской Федерации к основным средствам, амортизируемым для целей налогообложения нелинейным способом. Однако они могут быть использованы и в бухгалтерском учете при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка.

Пример

Приобретен объект основных средств стоимостью 120 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет.

Норма амортизации – 20 %, исчисленная исходя из срока полезного использования (100 % : 5 лет), увеличивается на коэффициент ускорения 2. Таким образом, годовая норма амортизации составит 40 %.

Расчет сумм амортизационных сумм по годам расчетного периода:

год эксплуатации основного средства	Расчет амортизационных отчислений	Годовая сумма амортизации	Сумма накопленной амортизации	Остаточная стоимость основного средства
1-ый год	120 000 · 40%	48 000	48 000	72 000
2-ой год	72 000 · 40%	28 800	76 800	43 200
3-ий год	43 200 · 40%	17 280	94 080	25 920
4-ый год	25 920 · 40%	10 638	104 448	15 282
5-ый год	15 282	15 282	120 000	-

В последний год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений исчисляется вычитанием из остаточной стоимости объекта на начало последнего года его ликвидационной стоимости.

При использовании данного способа годовые суммы амортизации с каждым годом будут уменьшаться и поэтому ежемесячные суммы амортизационных отчислений должны рассчитываться для каждого года эксплуатации основного средства отдельно.

Как видно из примера, при данном способе годовая сумма амортизации снижается, что экономически обосновано уменьшением производительности оборудования и сокращением объема выпуска готовой продукции с такого объекта основных средств.

Применение способа уменьшаемого остатка, как принято считать в мировой практике, позволяет в первые годы эксплуатации объекта основных средств, как

[7] Указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой – третьей амортизационным группам.

правило, не требующего в указанное время ремонта, списывать на затраты большую часть амортизационных отчислений.

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования - кумулятивный метод

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования состоит в том, что на каждый год амортизация определяется умножением первоначальной стоимости объекта на соответствующий коэффициент. Этот коэффициент представляет собой дробь, в числителе которой проставляется число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования.

Пример

Предполагаемый срок полезного использования объекта основных средств пять лет. Сумма чисел лет срока полезного использования равна:

$$1+2+3+4+5=15.$$

Коэффициент составит: в первый год – 5/15; во второй год-4/15; в третий год – 3/15 и т.д. Первоначальная стоимость объекта составляет 150 000 руб.

Таблица 3 - Сумма амортизации по годам

Год эксплуатации основного средства	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
1-ый год	$150\,000 \cdot \frac{5}{15} = 50\,000$	50 000	100 000
2-ой год	$150\,000 \cdot \frac{4}{15} = 40\,000$	90 000	60 000
3-ий год	$150\,000 \cdot \frac{3}{15} = 30\,000$	120 000	30 000
4-ый год	$150\,000 \cdot \frac{2}{15} = 20\,000$	140 000	10 000
5-ый год	$150\,000 \cdot \frac{1}{15} = 10\,000$	150 000	-

Величина ежегодной амортизации снижается, что обоснованно для активной части основных средств. Кроме того, срок переноса стоимости основных средств увеличивается на время нахождения соответствующих объектов на консервации, в ремонте, модернизации.

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, который относится к ускоренным, позволяет производить амортизационные отчисления в первые годы эксплуатации в значительно больших размерах, чем в последующие. Указанный способ используется для объектов основных средств, стоимость которых уменьшается в зависимости от срока полезного использования; быстро наступает моральный износ; расходы на восстановление объекта увеличиваются с увеличением срока службы. Этот способ можно применять при начислении амортизации по вычислительной технике, средствам связи,

машинам и оборудованию малых и недавно образованных организаций, у которых нагрузка на объекты основных средств приходится на первые годы работы.

Сравнение четырех методов

Способ уменьшаемого остатка и способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования относятся к ускоренным способам (accelerated methods) начисления амортизации**,** заключающиеся в том, что в начале эксплуатации основных средств суммы начисленной амортизации значительно превышают амортизационные суммы, начисленные в конце срока службы объекта. Используя эти методы, исходят из того, что многие виды основных средств производственного назначения действуют более эффективно пока они еще новые (т.е. в первые годы их эксплуатации) и имеют высокие производительные способности. Это отвечает правилу соответствия, по которому происходит списание большей части износа в начале эксплуатации основных средств (а не в конце), если их полезность и производительная способность значительно больше в первые годы, чем в последующие. Ускоренные методы объясняются, в частности, тем, что в связи с совершенствованием технологий многие виды оборудования быстро теряют свою стоимость (устаревают морально). Таким образом, представляется более правильным списывать большую сумму износа в текущем отчетном периоде, чем в будущем. Новые открытия и материалы приводят к моральному старению оборудования, купленного ранее, и делают необходимым замену оборудования значительно раньше, чем оно износится физически. Другим аргументом в пользу ускоренных методов является то, что расходы по ремонту, как правило, значительнее в конце срока эксплуатации объекта, чем в начале. Это приводит к тому, что общая сумма расходов на ремонт и амортизационных отчислений остается практически постоянной в течение ряда лет. В результате полезность объектов основных средств остается одинаковой на протяжении многих лет.

Линейный способ начисления амортизации основных средств, очевидно, останется главным, хотя, возможно, сократится область его применения. Это определяется тем, что в его основе лежит срок полезного использования объектов, что определяет его применение при начислении амортизации по зданиям, сооружениям, многим видам силовых и рабочих машин и оборудования, информационному оборудованию, производственному инвентарю и принадлежностям, хозяйственному инвентарю, рабочему и продуктивному скоту и др. Иначе говоря, его целесообразно применять по тем видам основных средств, по которым степень износа определяется сроком полезного использования или по которым невозможно функционально связать процесс перенесения стоимости объектов на продукцию через амортизацию с интенсивностью их эксплуатации.

Положительными качествами способа начисления амортизации основных средств пропорционально объему продукции (работ) являются предоставляемые им возможности увязать степень эксплуатации основных средств с процессом перенесения их стоимости на продукцию и включить амортизацию основных

средств прямым путем в себестоимость тех видов продукции, с производством которых связано использование этих основных средств. Метод начисления износа пропорционально объему выполненных работ не дает представления о четкой тенденции изменения амортизации из-за резких колебаний величины амортизации из года в год. Резкое ежегодное изменение амортизации отражается и на остаточной стоимости.

При линейном способе амортизации норма амортизационных отчислений увеличивается для сокращения срока амортизации. Повышенная ежемесячная норма применяется для равномерного расчета суммы амортизационных отчислений за каждый месяц до полного накопления износа, равного амортизируемой стоимости объекта или до отмены повышенной нормы амортизации. Величина остаточной стоимости по линейному методу всегда значительно больше остаточной стоимости при ускоренных методах. Недостаток метода – в равновеликости суммы отчислений в начале и в конце амортизируемого периода, а также в том, что период эксплуатации объекта превышает его амортизационный период. Естественно предположить, что в начальный период эксплуатации машин и оборудования их отдача намного выше, что должно учитываться в методике ускоренной амортизации.

2.5. Расчет амортизационных отчислений для целей налогообложения

Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации (глава 25 НК РФ) начисление амортизации основных средств производится в следующем порядке. Все амортизируемое имущество, в соответствии со ст.258 НК РФ, подразделяется в зависимости от срока полезного использования на десять групп.

Первая группа: все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно.

Вторая группа: имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно.

Третья группа: имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно.

Четвертая группа: имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно.

Пятая группа: имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно.

Шестая группа: имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно.

Седьмая группа: имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно.

Восьмая группа: имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно.

Девятая группа: имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно.

Десятая группа: имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Классификация основных средств по амортизационным группам определена постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1. В ином случае срок полезного использования организации устанавливают самостоятельно в соответствии с техническими условиями и рекомендациями изготовителей.

Из его состава исключают объекты, первоначальная стоимость которых менее 40 000 руб. Они включаются в состав материальных расходов организации в полной сумме с момента ввода в эксплуатацию.

Статьей 259 Налогового кодекса установлены два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный. Какому из них отдать предпочтение выбирает сама организация.

Если организация выберет *линейный метод*, то сумма амортизации будет равна первоначальной стоимости имущества, умноженной на норму амортизации, исчисленной, исходя из срока полезного использования объекта. Норма амортизации определяется по формуле:

$$К = (1: n) \cdot 100\ \%,$$

где К – норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости объекта амортизируемого имущества;

n – срок полезного использования объекта, месяцев.

Пример

Подъездной железнодорожный путь предприятия имеет полезный срок использования 300 месяцев или 25 лет. Ежемесячная норма амортизации составит:

$$1 \text{ мес.} : 300 \text{ мес.} \cdot 100\% = 0{,}333\%$$

При первоначальной стоимости пути 2 000 000 руб. ежемесячная сумма амортизации равна:

$$2\ 000\ 000 \text{ руб.} : 100\ \% \cdot 0{,}333\ \% = 6660 \text{ руб.}$$

Достоинство нелинейного метода заключается в том, что на первоначальном этапе начисления амортизации можно использовать более ускоренный механизм.

С 1 января 2009 г. при применении организацией нелинейного метода начисления амортизации объектов основных средств должен использоваться порядок начисления амортизации, установленный статьей 259^2 НК РФ. Данной статьей Налогового кодекса введено новое понятие «суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы)».

Суммарный баланс определяется на 1-ое число налогового периода, с начало которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации.

Суммарный баланс рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов основных средств, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе).

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на первое число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации, в порядке, установленном ст. 259^2 НК РФ.

Для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется без учета объектов основных средств, амортизация по которым начисляется линейным методом.

При применении *нелинейного метода* сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации, установленных п. 5 ст. 259[2] НК РФ, по следующей формуле:

$$A = B \times K : 100,$$

где *А* – сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

В – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

К – норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Так как амортизация начисляется ежемесячно, то суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно будет уменьшаться на сумму начисленной амортизации по этой группе (подгруппе).

С 1 января 2009 г. в целях применения нелинейного метода начисления амортизации должны применяться следующие нормы амортизации:

Номер амортизационной группы	Норма амортизации (месячная)
1	14,3
2	8,8
3	5,6
4	3,8
5	2,7
6	1,8
7	1,3
8	1,0
9	0,8
10	0,7

По мере принятия к учету новых объектов основных средств, амортизация по которым будут начисляться нелинейным методом, первоначальная стоимость таких объектов будет увеличивать суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

При выбытии объектов основных средств суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) должен уменьшаться на их остаточную стоимость.

Согласно п. 1 ст. 257 НК РФ остаточная стоимость объектов основных средств, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, определяется по следующей формуле:

$$S_n = S \times (1 - 0,01 \times k)^n,$$

где S_n – остаточная стоимость объектов основных средств по истечении **n** месяцев после их включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);

S – первоначальная (восстановительная) стоимость объектов основных средств;

n – число полных месяцев, прошедших со дня включения указанных объектов в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) до дня их исключения из состава этой группы (подгруппы);

k – норма амортизации.

В случае, когда в результате выбытия объектов основных средств суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) был уменьшен до достижения суммарным балансом нуля, такая амортизационная группа (подгруппа) ликвидируется.

В случае, когда суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) становится менее 40 000 руб., в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, если за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) не увеличился в результате ввода в эксплуатацию новых объектов амортизируемого имущества, организация вправе ликвидировать указанную группу (подгруппу).

При этом указанное значение суммарного баланса должно относится на внереализационные расходы текущего периода.

Пример

Допустим, что организацией введены в эксплуатацию в течение января 2012 г. четыре объекта основных средств, первоначальная стоимость которых соответственно составляет 80 000 руб., 60 000 руб., 50 000 руб., 30 000 руб., а начисление амортизации по этим объектам основных средств начинается с 1 февраля 2012 г.

Для всех четверых объектов основных средств организация установила один и тот же срок полезного использования, равный 28 месяцам, т.е. все четыре объекта отнесены организацией ко второй амортизационной группе. Организация приняла решение о начисление амортизации по всем четверым объектам нелинейным способом.

По условиям примера суммарный баланс данной группы сложится из суммарной первоначальной стоимости всех четверых объектов основных средств, отнесенных к данной амортизационной группе, и составит 220 000 руб. Месячная норма амортизации данной амортизационной группы в соответствии с нормами НК РФ, составит 8,8.

Представим расчет амортизации по месяцам расчетного периода:

Месяцы эксплуатации	Суммарный баланс группы на начало месяца, руб., коп.	Сумма начисленной амортизации по месяцам, руб., коп.
1	220 000,00	19 360,00
2	200 640,00	17 656,32
3	182 983,68	16 102,56
4	166 881,12	14 685,54
5	152 195,58	13 393,21
6	138 802,37	12 214,61
7	126 587,76	11 139,72
8	115 448,04	10 159,43
9	105 288,61	9 265,40
10	96 023,21	8 450,04
11	87 573,17	7 706,44
12	79 866,73	7 028,27
Итого после первого Года	72 838,46	147 161,54

Использование организацией различных методов начисления амортизации одних и тех же объектов основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета будет приводить к возникновению расхождений между прибылью, сформированной по правилам бухгалтерского учета, и прибылью, сформированной по правилам налогового учета.

В таких случаях для приведения данных бухгалтерского и налогового учета к единому значению необходимо будет руководствоваться нормами Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02.

Как было сказано ранее, что при общепринятом порядке амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости, определяемой согласно ст. 257 НК РФ.

Однако в то же время Налоговый кодекс РФ предусматривает исключение из общепринятого порядка принятия к учету основных средств.

В соответствии со ст. 258 НК РФ организация при принятии основных средств к учету имеет право единовременно включить в состав расходов отчетного периода:

- расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% - в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно);

- не более 10% (не более 30% - в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях осуществления предприятием мероприятий капитального характера в

форме вложений во внеоборотные активы: достройки; дооборудования; реконструкции; модернизации; технического перевооружения; частичной ликвидации основных средств.

Эти нормы применяются в отношении основных средств, введенных в эксплуатацию начиная с 1 января 2008 г.

Вышеуказанные расходы должны признаваться организацией в качестве косвенных расходов того отчетного периода, на который приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения.

При использовании такого права организация впоследствии должна будет начислять амортизацию на оставшиеся 90 и 70% первоначальной стоимости созданных объектов основных средств.

В случае реализации основных средств, в отношении которых было применено вышеуказанное право, ранее чем по истечении пяти лет с момента их введения в эксплуатацию суммы расходов, включенных в состав расходов отчетного периода по данным основным средствам, подлежат восстановлению и включению в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Кроме того, в отличие от бухгалтерского учета, где амортизационные отчисления начисляются независимо от финансовых результатов, в налоговом учете, если организация начисляет амортизационные отчисления по амортизируемому имуществу в период, когда оно не используется для ведения деятельности, направленной на извлечение дохода, сумма начисленной амортизации не может уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

2.6. Налоговые аспекты учета основных средств

Рассмотрим существующие различия по отдельным видам расходов, возникающие в связи с приобретением объектов основных средств, подлежащие включению в их первоначальную стоимость (табл. 2.1).

Таблица № 2.1. – Сравнительный анализ расходов, учитываемых при формировании первоначальной стоимости объектов основных средств

Показатели	Суммы, включаемые в первоначальную стоимость основных средств	
	Бухгалтерский учет	Налоговый Учет
Невозмещаемые налоги	+	-
Суммовые разницы	+	-
Проценты по заемным средствам, начисленным до принятия инвестиционного актива к бухгалтерскому учету	+	-
Платежи за регистрацию прав на объекты недвижимости	+	-
Расходы по страхованию имущества при его приобретении	+	-
Скидка от первоначальной стоимости основных средств по расходам на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% - в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно)	-	+
Скидка не более 10% (не более 30% - в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) от расходов, которые понесены в случаях осуществления предприятием мероприятий капитального характера в форме вложений во внеоборотные активы: достройки; дооборудования; реконструкции; модернизации; технического перевооружения; частичной ликвидации основных средств	-	+

Таким образом, мы видим, что первоначальная стоимость основных средств, сформированная по правилам бухгалтерского и налогового учетов, будет отличаться, причем всегда в меньшую сторону для целей налогового учета а, следовательно, и меньшая сумма будет включена в расходы организации, учитываемые при налогообложении прибыли через амортизацию.

Кроме того, через амортизационные отчисления суммы, включаемые в расходы организации, будут по-разному учитываться для целей бухгалтерского и налогового учета.

Рассмотрим основные различия, существующие в механизме начисления амортизации (табл. 2.2).

Таблица № 2.2. – Различия в механизме начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете

Показатели	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Способы начисления, разрешенные к применению	Все четыре способа	Только два: линейный и нелинейный
По времени начисления	С 1 числа месяца, следующего за месяцем поступления	С 1 числа месяца, в котором имущество использовалось для ведения деятельности, направленной на извлечение дохода
Налоговые скидки	Не предусмотрены	Согласно п. 9 ст. 258 НК РФ
Коэффициент ускорения амортизации не более чем в 2 и 3 раза	При использовании способа уменьшаемого остатка	При использовании нелинейного способа (к основным фондам, относящимся к 4 – 7 амортизационным группам)

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. При этом под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Для целей бухгалтерского учета активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения, относятся к прочим доходам. Причем суммы по безвозмездно полученным объектам основных средств списываются в кредит счета 91/1 «Прочие доходы» по мере начисления амортизации.

Для целей же налогообложения имущество, полученное организацией безвозмездно, включается в состав внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении прибыли. Включаются такие объекты в состав внереализационных доходов по текущей рыночной стоимости, но не ниже их остаточной стоимости.

Таким образом, налоговое законодательство обязывает организации, безвозмездно получившие основные средства, в целях налогообложения прибыли учитывать ту стоимость основных средств (остаточную или рыночную), которая является большей на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

Кроме того, для целей налогообложения прибыли стоимость безвозмездно полученного имущества подлежит учету полностью в составе внереализационных доходов в том периоде, в котором оно фактически было получено организацией, а

не постепенно по мере начисления амортизации в течение его срока полезного использования.

2.7. Учет аренды основных средств

Аренда – это основанное на договоре возмездное временное владение и пользование или временное пользование имуществом. В аренду могут быть переданы земельные участки и другие природные объекты, предприятия, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие виды имущества, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования.

Следует подчеркнуть, что, согласно ГК РФ, право сдачи активов в аренду принадлежит их собственнику и отношения между арендатором и арендодателем обязательно устанавливаются на основе договора аренды. В этом договоре отражается наименование имущества, передаваемого в аренду, его стоимость, срок аренды, размер и порядок внесения арендной платы, обязанности арендатора и арендодателя по содержанию имущества, условия возврата и пр. Как правило, арендная плата устанавливается в виде твердой суммы платежей или путем предоставления доли продукции, услуг или доходов, полученных в результате использования арендуемого имущества.

Текущая аренда заключается в том, что арендодатель передает арендатору имущество на определенный срок на условиях возврата. Объект передается в аренду на основании акта приемки-передачи основных средств. Одновременно в инвентарной карточке объекта в бухгалтерии арендодателя делается отметка о передаче. При этом за арендодателем сохраняется право собственности на переданное имущество, а к арендатору переходит только право пользования и владения им. Поэтому арендодатель продолжает показывать сданное в аренду имущество в своем балансе, а арендатор отражает его на забалансовых счетах. Арендатор за взятые в аренду основные средства выплачивает арендную плату.

Порядок отражения аренды основных средств в бухгалтерском учете арендодателя. Возможны два варианта бухгалтерского учета в зависимости от того, является или не является аренда предметом деятельности арендодателя. В любом случае при передаче в аренду объектов основных средств производится запись по дебету субсчета «Основные средства, переданные в аренду» в корреспонденции с кредитом субсчета «Собственные основные средства» к счету 01 «Основные средства».

Вариант I — аренда является предметом деятельности арендодателя. В учете арендодателя сумма причитающейся арендной платы входит в объем реализации и отражается в составе доходов по обычным видам деятельности. Таким образом, на сумму начисленной платы за предоставление услуг по передаче в аренду объектов основных средств делается запись:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по арендной плате»

К 90 «Продажи», субсчет «Выручка».

Все затраты, связанные с оказанием услуг по передаче в аренду основных средств и начисленным по ним амортизационным отчислениям, аккумулируются на калькуляционном счете 20 «Основное производство»:

Д 20 «Основное производство»

К 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

В конце месяца все накопленные затраты списываются:

Д 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

К 20 «Основное производство».

Кроме того, в дебете счета 90 «Продажи» отражается и начисление к перечислению НДС по оказанной услуге:

Д 90 «Продажи», субсчет «Налог на добавленную стоимость»

К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС».

Таким образом, при сопоставлении двух сторон счета 90 «Продажи» выявляется финансовый результат от оказания арендных услуг и делаются бухгалтерские записи:

Д 90 «Продажи», субсчет «Прибыль (убыток) от продаж»

К 99 «Прибыли и убытки» — на полученную прибыль;

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 90 «Продажи», субсчет «Прибыль (убыток) от продаж» — на полученный убыток.

Получение арендной платы от арендатора отражается по дебету счетов денежных средств в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по арендной плате».

Вариант II – передача объектов основных средств не является предметом деятельности арендодателя, то его доходы и расходы по аренде включаются в состав операционных доходов и расходов.

В этом случае при начислении причитающейся арендной платы делаются следующие бухгалтерские записи:

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по арендной плате»

К 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

Амортизационные отчисления начисляет собственник объектов основных средств:

Д 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»

К 02 «Амортизация основных средств».

Кроме того, на дебете счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» собираются в течение месяца все затраты, связанные с оказанием арендных услуг.

Таким образом, на счете 91 «Прочие доходы и расходы» накапливается вся необходимая информация для определения финансового результата от оказания арендных услуг и отражается:

Д 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов»

К 99 «Прибыли и убытки» - на сумму полученной прибыли;

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» — полученный убыток.

Поступление от арендатора арендных платежей отражается по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по арендной плате» и дебету счетов денежных средств.

Порядок отражения в бухгалтерском учете арендных операций у арендатора. Основные средства, полученные арендатором, принимаются на забалансовый учет в оценке, указанной в договоре аренды. При этом делается простая бухгалтерская запись по дебету счета 001 «Арендованные основные средства».

Если арендованные объекты основных средств используются у арендатора для производства продукции (оказания услуг, выполнения работ), то арендная плата рассматривается как расход по обычному виду деятельности и включается в текущие затраты.

Д 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по арендной плате».

Затраты на ремонт арендованных основных средств, производимые арендатором (предусмотренные договором аренды), также учитываются в составе его расходов по обычным видам деятельности.

Если арендованные объекты используются арендатором для непроизводительных нужд, то арендная плата отражается:

Д 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по арендной плате».

При фактическом перечислении арендных платежей дебетуется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по арендной плате» и кредитуются счета денежных средств.

2.8. Учет ремонта основных средств

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются, выходят из строя из-за поломок, в том числе за счет неправильной их эксплуатации и т.д. Для поддержания объектов основных средств в технически исправном состоянии и предотвращения технических поломок необходимо предусмотрение соответствующего резервного фонда основных средств, т.е. фонда самострахования на случай возникновения непредвиденных и плановых ремонтов основных средств.

Передача основных средств в ремонт оформляется накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма № ОС-2).

Затраты, производимые при ремонте объекта основных средств, отражаются на основании соответствующих первичных документов.

Ремонт объектов основных средств может производиться силами как самой организации, так и с привлечением сторонней подрядной организации, специализирующейся на ремонте определенных видов основных средств.

При обосновании расходов по статье ремонт основных средств организация может использовать следующие способы учета:

1) фактические затраты на ремонт списываются в расходы на производство текущего отчетного периода (как правило при незначительных затратах на ремонт основных средств);

2) фактические затраты на ремонт равномерно списываются за счет ранее созданного резерва;

3) неравномерно производимые фактические затраты на ремонт предварительно накапливаются в составе расходов будущих периодов с последующим равномерным их списанием в расходы на производство.

Выбранный способ учет затрат на ремонт основных средств должен быть закреплен в учетной политике организации.

Затраты по ремонту объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете предприятия по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство (расходов на продажу).

В целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт объектов основных средств в затраты на производство отчетного периода организация может создавать резерв расходов на ремонт основных средств (в том числе арендованных) на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». Счет пассивный сметно-распределительный.

Сальдо счета показывает сумму накопленного резерва на начало отчетного периода.

Оборот по кредиту показывает сумму производимых ежемесячных отчислений в резерв на предстоящий ремонт основных средств.

Оборот по дебету показывает суммы резерва, использованные в отчетном периоде на оплату ремонта основных средств.

При образовании резерва расходов на ремонт основных средств в затраты на производство (расходы на продажу) включается сумма отчислений, исчисленная исходя из годовой сметной стоимости ремонта.

Образование резерва отражается проводкой:

Д 20 «Затраты основного производства»

К 96 «Резервы предстоящих расходов»

По мере выполнения ремонтных работ фактические затраты, связанные с их проведением, независимо от способа их выполнения списываются:

Д 96 «Резервы предстоящих расходов»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - если работы выполнены подрядным способом;

Д 96 «Резервы предстоящих расходов»

К 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Отчисления на социальные нужды», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – если работы выполнены хозяйственным способом.

В конце года проводится инвентаризация расходов на ремонт основных средств. Излишне зарезервированные суммы сторнируются.

Для целей налогового учета организации также могут создавать резерв на ремонт основных средств. В соответствии со ст. 260 НК РФ расходы на ремонт основных средств, произведенные организацией, рассматриваются как прочие расходы и признаются в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Порядок формирования резерва на ремонт основных средств определен ст. 324 НК РФ.

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

В случае если сумма фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств в отчетном (налоговом) периоде превышает сумму созданного резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, остаток затрат для целей налогообложения включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода.

Если же на конец налогового периода остаток средств резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств превышает сумму фактически осуществленных в текущем налоговом периоде затрат на ремонт основных средств, то сумма такого превышения на последнюю дату текущего налогового периода для целей налогообложения включается в состав доходов организации.

Согласно ст. 324 НК РФ сумма резерва предстоящих расходов на ремонт определяется исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений. Совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв. Нормативы отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств устанавливаются исходя из периодичности осуществления ремонта объекта основных средств, частоты замены элементов (в частности, узлов, деталей, конструкций) основных средств и сметной стоимости указанного ремонта. При этом предельная сумма резерва предстоящих расходов на указанный ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года. Если налогоплательщик осуществляет накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода, то предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование указанного ремонта, приходящегося на соответствующий налоговый период в соответствии с графиком проведения указан-

ных видов ремонта при условии, что в предыдущих налоговых периодах указанные либо аналогичные ремонты не осуществлялись.

2.9. Практикум по бухгалтерскому учету основных средств

Приобретение основных средств за плату

Пример

26 января 2012 г. организация приобрела автотранспортное средство стоимостью 386000 руб. с учетом НДС. Расходы по транспортировке (доставка осуществлялась собственным транспортом) составили 12450 руб. Расходы по постановке автотранспортного средства на учет в органах ГИБДД составили 1500 руб. Расчеты с поставщиком по приобретенному имуществу произведены в день отгрузки (26.01.2012 г.).

Определить первоначальную стоимость объекта и составить бухгалтерские проводки.

Решение

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Принят к оплате счет поставщика основного средства	327119	08/4	60
Отражена сумма НДС по приобретенному имуществу	58881	19/1	60
Отражены в учете транспортные расходы	12450	08/4	60
Учтены расходы по постановке автотранспортного средства на учет в ГИБДД	1500	08/4	76
Отражена первоначальная стоимость приобретенного объекта	341069	01	08/4
Погашена задолженность перед поставщиком	386000	60	51
Перечислен регистрационный сбор	1500	76	51
Предъявлен к зачету (возмещению) из бюджета НДС по приобретенному имуществу	58881	68	19/1

Начисление амортизации основных средств

Пример

Начислить амортизацию по объекту «автотранспортное средство» по состоянию на 01 мая 2012 г. Согласно типовой классификации основных средств данное автотранспортное средство входит в четвертую группу, срок полезного использо-

вания которого составляет 6 лет. Способ начисления амортизации - линейный. Автотранспортное средство используют для нужд управления. Данные о первоначальной стоимости и дате ввода объекта в эксплуатацию представлены в примере № 1. Составить бухгалтерские проводки.

Решение

По автотранспортному средству норма амортизации составит:
(1/6) · 100 % = 16,67 %

Годовая сумма амортизации: 341069 · 16,67 % = 56856,20 руб.;

ежемесячная сумма амортизации: 56856,20 : 12 = 4738,02 руб.

На сумму начисленной амортизации следует ежемесячно составлять проводки:

Д 26 К 02 4738 руб.

За все время эксплуатации будет начислено:

Д 26 К 02 14214 руб. (4738 · 3)

Пример

Начислить амортизацию по объекту «фрезерный станок» по состоянию на 01 сентября 2010 г. Первоначальная стоимость оборудования составляет 124000 руб. Данный объект был введен в эксплуатацию 01 января 2006 г. Срок полезного использования 5 лет. Способ начисления амортизации – по сумме чисел лет срока полезного использования. Объект используется в цеху основного производства предприятия. Составить бухгалтерские проводки.

Решение

По фрезерному станку сумма чисел лет срока полезного использования составит: (1 + 2 + 3 + 4 + 5) = 15.

В первый год будет начислено 5/15 · 124000 руб., что составит - 41333,33 руб.; во второй год 4/15 · 124000 руб., что составит – 33066,67 руб.; в третий год 3/15 · 124000 руб., что составит 24800 руб.; в четвертый год (2/15 · 124000) · 8 : 12 = 11022,22 руб.

Таким образом, за все время фактической эксплуатации сумма начисленной амортизации составит – 110222,22 руб. и будет отражена проводкой:

Д 20 К 02 110222,22 руб.

Выбытие основных средств

Пример

23 мая 2012 г. предприятие реализовало автотранспортное средство (приобретенное 26 января 2012 г. – см. Пример 1) покупателю по цене 418000 руб. Расходы

поставщика по снятию с учета составили 1500 руб. Оплата покупателем стоимости отгруженной продукции произведена 23 мая 2012 г.

Определить финансовый результат от реализации объекта, составить бухгалтерские проводки.

Решение

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
На сумму начисленной выручки	418000	76	91/1
на сумму начисленного НДС	63763	91/2	68
списана амортизация	14214	02	01
списана остаточная стоимость объекта (341069 - 14214)	326855	91/2	01
учтены расходы по снятию с учета в ГИБДД	1500	91/2	76
учтен финансовый результат от реализации (418000 – 63763 – 326855 - 1500)	25882	91/9	99

Пример

Организация приняла решение о ликвидации объекта основных средств из-за полного физического износа и в связи с истечением срока его полезного использования. Первоначальная стоимость объекта основных средств на дату списания составляет 120000 руб. На момент списания объекта по нему была полностью начислена амортизация в сумме 120000 руб. Расходы по демонтажу объекта основных средств составили 9000 руб. При выбытии объекта основных средств были приняты на учет оставшиеся материалы по цене возможного использования на сумму 14000 руб.

Определить финансовый результат от ликвидации объекта основных средств.

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Списана амортизация	120000	02	01
Отражены расходы по демонтажу	9000	91/2	70,69,76
Оприходованы материалы от ликвидации объекта	14000	10	91/1
На сумму финансового результата (прибыли) (14000 - 9000)	3000	91/9	99

Пример

Организация приобрела за плату объект основных средств по цене 94400 руб., в том числе НДС – 14400 руб. Объект основных средств не использовался в производстве, амортизация по нему не начислялась, и сразу же после его принятия к учету он был передан в уставный капитал другой организации.

Отразить поступление и выбытие объекта основных средств в учете и составить проводки при условии, что организации заранее было известно, что данный объект будет передан в уставный капитал другой организации, и поэтому предъявленная поставщиком сумма НДС была учтена в его первоначальной стоимости.

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
На сумму приобретенного объекта (без НДС)	80000	08/4	60
На сумму НДС	14400	19/1	60
На сумму оплаты поставщику	94400	60	51
Предъявленная поставщиком сумма НДС учтена в стоимости основного средства	14400	08/4	19/1
На сумму первоначальной стоимости объекта основных средств (по сумме дебетовых оборотов счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»)	94400	01	08/4
На сумму финансовых вложений в виде вклада в уставный капитал другой организации	94400	58/1	76
Списана первоначальная стоимость переданного актива	94400	76	01

Контрольные вопросы:

1. Раскройте понятие основных средств для целей бухгалтерского учета и налогообложения.
2. В чем различие в учете основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета?
3. Назовите основные способы оценки основных средств.
4. Перечислите основные способы амортизации основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета.
5. В чем различия в способах амортизации основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета?
6. Каковы особенности учета арендованных основных средств?
7. Какие льготы предоставляются предприятиям по основным средствам, используемым в производстве продукции (работ, услуг)?
8. В каких случаях создается резерв на ремонт основных средств?
9. По каким объектам основных средств не начисляется амортизация?

Глава 3. Учет нематериальных активов

3.1. Понятие нематериальных активов и их классификация. 3.2. Движение нематериальных активов и основные задачи их бухгалтерского учета. 3.3. Документальное оформление движения нематериальных активов и их оценка. 3.4. Учет поступления нематериальных активов. 3.5. Учет амортизации нематериальных активов. 3.6. Учет выбытия нематериальных активов. 3.7. Налоговые аспекты учета нематериальных активов. 3.8. Практикум по бухгалтерскому учету нематериальных активов.

3.1. Понятие нематериальных активов и их классификация

Нематериальные активы наряду с основными средствами являются объектами долгосрочных инвестиций, входят в состав амортизируемого имущества, и их бухгалтерский учет во многом совпадает с бухгалтерским учетом основных средств.

Согласно ПБУ 14/2007 для принятия к бухгалтерскому учету объектов в качестве нематериальных активов необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации;
- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем, вытекающее из соответствующего соглашения (контракта);
- организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации, вытекающие из одного патента, свидетельства, договора отчуждения исключительного права на результат интеллектуальной деятельности;
- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
- объект предназначен для использования в течение длительного периода времени, т.е. срока, превышающего 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая продажа объекта нематериальных активов;
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверна определена;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

К нематериальным активам относят следующие объекты интеллектуальной собственности:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

- исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;

- исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;

- исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;

- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;

- владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса.

Нематериальными активами не являются:

- расходы, связанные с образованием юридического лица;

- интеллектуальные и деловые качества сотрудников организации их квалификация и способность к труду, так как они неотделимы от их носителей и не могут быть рассмотрены в качестве самостоятельного объекта учета.

Перечень объектов, которые нельзя квалифицировать как нематериальные активы, установлен п. 2 ПБУ 14/2007 и не применяется в отношении:

- не давших положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;

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

- материальных носителей, в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации;

- финансовых вложений.

3.2. Движение нематериальных активов и основные задачи их бухгалтерского учета

Процесс движения нематериальных активов (НМА) в организации состоит из трех основных стадий:

- поступления НМА в организацию;

- использования НМА в процессе производства, при выполнении работ, оказании услуг и (или) для нужд управления

- выбытия НМА из организации.

Основными способами поступления объектов НМА в организацию являются:

- приобретение объектов НМА за плату у других организаций;

- создание объектов НМА в самой организации;

- поступление объектов НМА в счет вклада в уставный капитал организации;

- безвозмездное получение объектов НМА от других организаций.

На стадии использования объектов НМА в производстве продукции (работ, услуг) либо для нужд управления они постепенно переносят свою стоимость на стоимость вновь создаваемой продукции путем начисления амортизации в течение срока их полезного использования.

Выбытие НМА из организации происходит в следующих случаях:

- прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передачи по договору отчуждения исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- перехода исключительного права к другим лицам без договора;
- прекращения использования вследствие морального износа;
- передачи в качестве вклада в уставный капитал другой организации;
- передачи по договору мены и др.;

Бухгалтерский учет нематериальных активов должен обеспечивать выполнение следующих задач:

- правильное оформление документов и своевременное отражение в учете всех случаев движения НМА;
- достоверное определение результатов от списания и прочего выбытия НМА;
- контроль за сохранностью нематериальных активов.

В составе информации об учетной политике организации подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- способы оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- принятые организацией сроки полезного использования по объектам НМА;
- способы определения амортизации нематериальных активов;
- изменения сроков полезного использования нематериальных активов;
- изменения способов определения амортизации нематериальных активов.

3.3. Документальное оформление движения нематериальных активов и их оценка

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства о передаче неисключительного права, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации.

Для учета операций по движению нематериальных активов используется карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1).

Карточка учета нематериальных активов применяется для учета всех видов нематериальных активов, поступивших в организацию. В данной карточке указы-

ваются все основные показатели и характеристики принимаемого на учет объекта нематериальных активов.

В бухгалтерском учете применяются следующие виды оценки нематериальных активов:

- фактическая (первоначальная) стоимость нематериальных активов;
- остаточная стоимость нематериальных активов.

При поступлении в организацию нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости.

Порядок формирования первоначальной стоимости НМА зависит от способов их поступления в организацию.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

Расходами на приобретение нематериальных активов могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);
- таможенные пошлины и сборы;
- невозмещаемые налоги;
- патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериальных активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической фирме, через которую был приобретен объект НМА;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

К расходам при создании нематериального актива, кроме указанных выше расходов, также относятся:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;

- иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Не включаются в расходы на приобретение, создание нематериального актива:

- невозмещаемые налоги;

- общехозяйственные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;

- расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

При оплате приобретаемых нематериальных активов, если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, то расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива, внесенного учредителем в счет вклада в уставный капитал, признается его денежная оценка, согласованная учредителями.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, полученного организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Иначе говоря – эта цена, которая формируется при взаимодействии спроса и предложения на рынке аналогичных, а при их отсутствии идентичных или однородных товаров в сопоставимых экономических условиях. В определенных ситуациях рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, приобретенного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости актива, переданных или подлежащих передаче организацией.

Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Стоимость приобретенной деловой репутации организации определяется расчетным путем как разница между покупной ценой , уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки.

Положительную деловую репутацию следует рассматривать как надбавку к цене предприятия, уплачиваемую инвестором в ожидании будущих экономических выгод.

Отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены предприятия в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала. Ранее отрицательную деловую репутацию относили в состав доходов будущих периодов. Начиная с 2008 г. отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации в составе прочих доходов.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и нормами БПУ 14/2007, в частности, она подлежит изменению, в случаях переоценки и обесценения соответствующего нематериального актива.

3.4. Учет поступления нематериальных активов

Для учета нематериальных активов предусмотрен активный счет 04 «Нематериальные активы».

Операции по приобретению нематериальных активов носят характер финансовых вложений и предварительно учитываются на активном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» является калькуляционным и предусмотрен для накапливания вложений в приобретаемые нематериальные активы.

Вложения, связанные с приобретением нематериальных активов, отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетами учета расчетов, а также расходов, в зависимости от их характера.

При принятии нематериальных активов к бухгалтерскому учету фактические расходы, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», относятся в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по каждому отдельному виду нематериальных активов. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении нематериальных активов, необходимых для составления бухгалтерской отчетности.

Рассмотрим бухгалтерские записи по поступлению нематериальных активов. При этом в зависимости от способа приобретения будут сделаны соответствующие записи на счетах бухгалтерского учета.

По способу приобретения принято различать четыре группы операций.

1. Приобретение отдельных объектов нематериальных активов за плату.

Д 08/5 «Приобретение нематериальных активов»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражена покупная стоимость, приобретенного объекта НМА;

Д 19/2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - начислен НДС по приобретенным нематериальным активам;

Д 08/5 «Приобретение нематериальных активов»

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - отражены расходы предприятия по оплате консультационных и информационных услуг, непосредственно связанных с приобретением объектов НМА;

Д 08/5 «Приобретение нематериальных активов»

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - начислены пошлины за регистрацию объекта НМА.

2. Поступление нематериальных активов, созданных (изготовленных) силами самой организации

Д 08/5 «Приобретение нематериальных активов»

К 10 «Материалы» - отпущены материалы на создание базы данных;

Д 08/5 «Приобретение нематериальных активов»

К 05 «Амортизация нематериальных активов» - начислена амортизация объекта НМА, используемого при создании базы данных;

Д 08/5 «Приобретение нематериальных активов»

К 02 «Амортизация основных средств» - начислена амортизация по объектам основных средств, используемым при создании базы данных;

Д 08/5 «Приобретение нематериальных активов»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - начислена заработная плата работникам, занятым созданием базы данных;

Д 08/5 «Приобретение нематериальных активов»

К 69 «Расчеты по социальному страхованию» - произведены отчисления во внебюджетные фонды обязательного страхования от сумм оплаты труда работников, занятых созданием базы данных;

Д 08/5 «Приобретение нематериальных активов»

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» - начислена государственная пошлина за рассмотрение заявки на официальную регистрацию базы данных;

Д 08/5 «Приобретение нематериальных активов»

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» - начислена государственная пошлина за внесение в Реестр базы данных сведений об официальной регистрации базы данных;

Д 08/5 «Приобретение нематериальных активов»

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» - начислена государственная пошлина за выдачу свидетельства об официальной регистрации базы данных;

Д 04 «Нематериальные активы»

К 08/5 «Приобретение нематериальных активов» - отражена первоначальная стоимость созданного на предприятии объекта НМА.

3. Учет нематериальных активов, поступивших в счет вклада в уставный капитал организации

Д 08/5 «Приобретение нематериальных активов»

К 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал» - отражена денежная оценка объекта НМА, внесенного учредителем в счет погашения его задолженности перед предприятием по вкладам в уставный капитал;

Д 04 «Нематериальные активы»

К 08/5 «Приобретение нематериальных активов» - отражена первоначальная стоимость внесенного учредителем в уставный капитал объекта НМА.

4. Учет безвозмездно полученных нематериальных активов

Д 08/5 «Приобретение нематериальных активов»

К 98/2 «Безвозмездные поступления» - отражена текущая рыночная стоимость безвозмездно полученного объекта НМА на дату принятия к учету;

Д 04 «Нематериальные активы»

К 08/5 «Приобретение нематериальных активов» - отражена первоначальная стоимость безвозмездно полученного объекта НМА.

Учет операций, связанных с предоставлением права на использовании нематериальных активов

Организация-правообладатель может предоставить другим организациям права на использование принадлежащих ему объектов интеллектуальной собственности или средств индивидуализации (за исключением права использования наименования места происхождения товара).

Нематериальные активы, предоставленные правообладателем (лицензиаром) в пользование (при сохранении исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации), не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у правообладателя (лицензиара).

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится правообладателем (лицензиаром).

Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются пользователем (лицензиатом) на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера оплаты, установленного в лицензионном договоре. Ввиду отсутствия в Плане счетов забалансового счета, организации могут самостоятельно его вводить.

Платежи (роялти) за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде периодических платежей, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются пользователем (лицензиатом) в расходы отчетного периода.

3.5. Учет амортизации нематериальных активов

Первоначальная стоимость нематериальных активов погашается посредством начисления амортизации.

Амортизация – это потеря объектами нематериальных активов своей стоимости в течение всего срока их полезного использования, отражаемая путем постепенного переноса части стоимости нематериальных активов на стоимость вновь создаваемой продукции.

При принятии объекта НМА к учету организация должна определить срок его полезного использования.

ПБУ 14/2007 все нематериальные активы делит на две группы – с определенным и с неопределенным сроком полезного использования. По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

Срок полезного использования объекта НМА определяется организацией при принятии его к бухгалтерскому учету исходя:

- из срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды.

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

Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования. При этом, срок полезного использования нематериального актива не может превышать срока деятельности организации.

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

Таким образом, организация может применять следующие способы определения срока полезного использования объекта НМА.

Первый способ. Когда срок полезного использования объекта НМА совпадает со сроком действия охранного документа или лицензионного договора. Так, например, с 1 января 2008 г. действуют следующие сроки действия основных охранных документов: патент на изобретение – 20 лет; патент на селекционные достижения – 30 лет; патент на промышленный образец – 15 лет; патент на полезную модель – 10 лет; свидетельство на товарный знак, знак обслуживания и наименование места происхождения товара – 10 лет.[8]

[88] Сроки действия охранных документов предусмотрены постановлением Правительства РФ от 10.12.2008 г. № 941 «Об утверждении Положения о патентных и иных пошлинах за совершение юридически значимых действий, связанных с патентом на изобретение, полезную модель, промышленный образец, с государственной регистрацией товарного знака и знака обслуживания, с государственной регистрацией и предоставлением исключительного пра-

Второй способ. Когда организация самостоятельно определяет ожидаемый срок полезного использования объекта НМА, в течение которого она может получать экономические выгоды.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Для целей бухгалтерского учета установлены следующие способы начисления амортизации нематериальных активов:

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

Расчет сумм амортизационных отчислений указанными выше способами производится аналогично расчету амортизационных отчислений по основным средствам. В связи с этим конкретные примеры расчета сумм ежемесячных амортизационных отчислений для нематериальных активов не приводятся.

Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяются только линейным способом.

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится правообладателем (лицензиаром).

Выбранные для целей бухгалтерского учета способы начисления амортизации организация должна отразить в учетной политике.

Для обобщения информации о движении сумм амортизационных отчислений предусмотрен пассивный счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

Рассмотрим основные хозяйственные операции по учету сумм амортизационных отчислений.

Д 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»

К 05 «Амортизация нематериальных активов» - начислена амортизация по нематериальным активам производственного назначения, а также нематериальным активам, используемым в управлении;

Д 44 «Расходы на продажу»

К 05 «Амортизация нематериальных активов» - начислена амортизация по нематериальным активам, используемым торговым предприятием;

Д 08/3 «Строительство объектов основных средств»

К 05 «Амортизация нематериальных активов» - начислена амортизация по нематериальным активам, используемым при строительстве объекта основных средств хозяйственным способом;

Д 05 «Амортизация нематериальных активов»

К 04 «Нематериальные активы» - списана амортизация по выбывшим объектам НМА (не зависимо от причины выбытия).

Аналитический учет по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» ведется по отдельным объектам нематериальных активов. При этом построение

ва на наименование места происхождения товара, а также с государственной регистрацией перехода исключительных прав к другим лицам и договоров о распоряжении этими правами».

аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных об амортизации нематериальных активов, необходимых для составления бухгалтерской отчетности.

3.6. Учет выбытия нематериальных активов

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

Выбытие нематериальных активов может происходить по следующим причинам:

- прекращением срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- перехода исключительного права к другим лицам без договора;
- прекращения использования вследствие морального износа;
- передачи в виде вклада в уставный капитал другой организации;
- передачи по договору мены, дарения;
- внесения в счет вклада по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);
- выявления недостачи.

Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и расходов.

Для учета выбытия нематериальных активов предусмотрен активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы».

В кредит счета 91/1 «Прочие доходы» относят выручку (доход) от продажи (передачи). В дебет счета 91/2 «Прочие расходы» относят НДС и расходы, непосредственно связанные с выбытием нематериальных активов независимо от причины их выбытия.

Путем сопоставления оборотов по кредиту и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», рассчитывают финансовый результат от выбытия нематериальных активов. Превышение кредитового оборота счета 91 «Прочие доходы и расходы» над дебетовым оборотом, показывает сумму полученной прибыли, а наоборот, убыток.

Рассмотрим хозяйственные операции по выбытию нематериальных активов в зависимости от причины их выбытия.

Учет выбытия нематериальных активов при их списании

Д 05 «Амортизация нематериальных активов»

К 04 «Нематериальные активы» - списана амортизация, начисленная по выбывшему объекту НМА;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 04 «Нематериальные активы» - списана остаточная стоимость выбывшего нематериального актива;

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» - определен финансовый результат (убыток) от списания объекта НМА.

Учет выбытия нематериальных активов при их продаже

Д 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

К 91/1 «Прочие доходы» - отражена продажная стоимость объекта НМА, включая НДС;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» - начислен НДС по проданным объектам НМА;

Д 05 «Амортизация нематериальных активов»

К 04 «Нематериальные активы» - списана амортизация по выбывшим объектам НМА;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 04 «Нематериальные активы» - списана остаточная стоимость нематериального актива;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 76 «Расчеты с прочими кредиторами и дебиторами» - списаны расходы, непосредственно связанные с продажей объектов НМА;

Д 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

К 99 «Прибыли и убытки» - определен финансовый результат (прибыль) от продажи объекта НМА;

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» - определен финансовый результат (убыток) от продажи объекта НМА;

Д 51 «Расчетные счета»

К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - получена оплата за проданный объект НМА, включая НДС.

Учет выбытия нематериальных активов при передаче их в счет вклада в уставный капитал

Д 08/5 «Приобретение нематериальных активов»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражена стоимость приобретенного объекта НМА (без учета НДС);

Д 19/2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - начислен НДС по приобретенным нематериальных активам;

Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К 51 «Расчетные счета» - произведена оплата поставщику НМА;

Д 08/5 «Приобретение нематериальных активов»

К 19/2 «НДС по приобретенным нематериальным активам» - НДС по приобретенным НМА включен в стоимость приобретенного объекта;

Д 04 «Нематериальные активы»

К 08/5 «Приобретение нематериальных активов» - отражена первоначальная стоимость объекта НМА, включая НДС;

Д 58/1 «Паи и акции»

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину первоначальной или остаточной стоимости передаваемого объекта НМА;

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К 04 «Нематериальные активы» - отражена передача объекта НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его первоначальной стоимости.

Учет выбытия нематериальных активов при их безвозмездной передаче

Д 05 «Амортизация нематериальных активов»

К 04 «Нематериальные активы» - списана сумма амортизации, начисленная по объекту НМА к моменту передачи;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 04 «Нематериальные активы» - списана остаточная стоимость безвозмездно переданного объекта НМА;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» - начислен НДС от рыночной стоимости безвозмездно переданного объекта НМА;

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» - определен финансовый результат (убыток) от безвозмездной передачи объекта НМА.

3.7. Налоговые аспекты учета нематериальных активов

Для целей налогового учета нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные организацией результаты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд организации в течение длительного периода времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить организации экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нема-

териального актива и (или) исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности.

Для целей налогового учета нематериальные активы могут быть отнесены к амортизируемому имуществу при соблюдении определенных условий, установленных НК РФ. В частности, к амортизируемым нематериальным активам относятся результаты интеллектуальной деятельности иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у организации на праве собственности, используются ею для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Для целей налогового учета к нематериальным активам не относятся:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

В соответствии с НК РФ расходы организации по приобретению и созданию амортизируемого имущества (в том числе нематериальных активов) относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли.

В налоговом учете нематериальные активы относятся к амортизируемому имуществу независимо от их первоначальной стоимости, кроме исключительных прав на программы для ЭВМ.

С 1 января 2008 г. согласно пп. 26 п.2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению НДС реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории РФ:

- исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау);
- прав на использование указанных выше результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

При этом продавец и покупатель указанных выше нематериальных активов могут воспользоваться вышеуказанными льготами по НДС только при условии заключения договора об отчуждении исключительного права и его регистрации.

В общем случае НДС по приобретенным нематериальным активам отражается отдельно на субсчете 19/2 «НДС по приобретенным нематериальным активам» и не подлежит включению в первоначальную стоимость объекта. Уплаченный НДС подлежит зачету (возмещению) из бюджета.

Однако ст. 170 НК РФ предусмотрены случаи, когда сумма НДС учитывается в стоимости нематериального актива.

Суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении НМА на территории РФ либо фактически уплаченные при ввозе НМА на территорию РФ, учитываются в их стоимости в случаях:

1) приобретения (ввоза) НМА, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению;

2) приобретения (ввоза) НМА, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;

3) приобретения (ввоза) НМА лицами, не являющимися плательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате НДС;

4) приобретения (ввоза) НМА для производства и (или) реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передачи) которых не признается реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

Налоговым законодательством установлено, что стоимость нематериальных активов, поступающих от учредителей в счет вклада в уставный капитал, признается доходом организации, неподлежащим налогообложению НДС и налогом на прибыль.

Для целей налогового учета объекты НМА, внесенные в счет оплаты долей и акций, должны приниматься к учету по остаточной стоимости получаемых объектов, определяемой по данным налогового учета у передающей организации на дату перехода права собственности на указанные объекты.

В тех случаях, когда в организацию поступает новый объект НМА, его стоимость для целей налогового учета принимается равной первоначальной стоимости объекта, подтверждаемой документами передающей стороны.

Нематериальные активы, полученные организацией безвозмездно, относятся к внереализационным доходам и подлежат обложению налогом на прибыль. Для целей налогового учета стоимость полученных объектов НМА включается в состав внереализационных доходов по рыночной стоимости, но не ниже их остаточной стоимости.

Для целей налогового учета первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов должна погашаться путем начисления амортизации.

Не подлежит амортизации приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора.

С 1 января 2009 г. нематериальные активы должны включаться в амортизационные группы (подгруппы) как один из видов амортизируемого имущества. Амортизируемое имущество должно распределяться по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования.

Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект НМА служит для выполнения целей деятельности организации.

По нематериальным активам, по которым невозможно установить срок полезного использования, нормы амортизации устанавливаются из расчета в 10 лет, но не более срока деятельности организации.

Для объектов НМА, как и для объектов основных средств, разрешено применение для целей налогообложения прибыли двух методов начисления амортизации:

- линейного метода;
- нелинейного метода.

Оба метода начисления амортизации объектов НМА аналогичны соответствующим методам, используемым при начислении амортизации основных средств, и поэтому в этом разделе не рассматриваются.

В налоговом учете расходы на списание нематериальных активов, включая суммы недоначисленной по ним амортизации, включаются в состав внереализационных расходов.

В соответствии с п. 3 ст. 270 НК РФ расходы организации, в том числе в виде вклада в уставный капитал другой организации, относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли. Для целей налогового учета при передаче объекта НМА в уставный капитал другой организации вклад передающей стороны должен оцениваться по стоимости объекта НМА, учтенного в налоговом учете передающей стороны.

Для целей налогового учета вклады в уставный капитал другой организации не признаются реализацией и не облагаются налогом на добавленную стоимость. Так как операции по передаче НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации не признаются объектом обложения налогом на добавленную стоимость, то суммы НДС, уплаченные по таким нематериальным активам, не подлежат вычету. Суммы НДС, предъявленные организации при приобретении нематериальных активов, должны учитываться в стоимости нематериальных активов в случае, если они предназначены для передачи в уставный капитал другой организации.

При безвозмездной передаче объектов НМА, полученный убыток не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Кроме того, передача объекта НМА на безвозмездной основе также подлежит обложению налогом на добавленную стоимость. При этом налоговая база по НДС определяется как стоимость указанных объектов НМА, исчисленная исходя из рыночных (договорных) цен.

Для целей налогообложения прибыли организации также имеют право включать расходы на НИОКР в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг).

С 1 января 2009 г. расходы организации на НИОКР (в том числе не давшие положительного результата) по перечню, установленному Правительством РФ, признаются в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, и включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5. Перечень НИОКР, расходы организации на которые в соответствии с п. 2 ст. 262 НК РФ включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5, установлен постановлением Правительства РФ от 24 декабря 2008 г. № 988.

3.8. Практикум по бухгалтерскому учету нематериальных активов

Пример

Одним из учредителей предприятия 21 ноября 2012 г. внесено в счет погашения задолженности по вкладам в уставный капитал общества патент на производство новой продукции. По учредительному договору согласованная оценка объекта составила 54000 руб.

Определить первоначальную стоимость объекта, составить проводки.

Решение

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
На сумму вклада в уставный капитал	54000	08/5	75/1
на сумму первоначальной стоимости	54000	04	08/5

Пример

Предприятие по изготовлению шоколадных изделий, в виде шоколадных фигур ООО «Шоколадный остров» заказала разработку дизайна своего логотипа «Шоколадный остров» в дизайн бюро. Стоимость услуг 165200 руб., в том числе НДС 25200 руб. Логотип было решено зарегистрировать как товарный знак. Услуги патентного поверенного по регистрации товарного знака в Роспатенте обошлись в 11800 руб., в том числе НДС – 1800 руб. Пошлины за регистрацию товарного знака составили 20500 руб. Объект НМА был принят к балансовому учету в январе 2012 г.

Определить первоначальную стоимость объекта НМА, составить бухгалтерские проводки в учете организации ООО «Шоколадный остров».

Решение

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция Счетов	
		Дебет	Кредит
Отражена стоимость услуг дизайн-бюро	140000	08/5	60
Отражена стоимость услуг патентного поверенного	10000	08/5	60
Учтен НДС по услугам дизайн-бюро	25200	19/2	60
Учтен НДС по услугам патентного поверенного	1800	19/2	60

Учтены пошлины за регистрацию товарного знака	20600	08/5	76
Оплачены услуги по разработке товарного знака	165200	60	51
Оплачены услуги по регистрации товарного знака	11800	60	51
Уплачены пошлины Роспатенту	20600	76	51
Зарегистрированный товарный знак учтен в составе нематериальных активов (140000+10000+20500)	170600	04	08/5
Сумма уплаченного НДС принята к вычету	27000	68	19/2

ООО «Шоколадный остров» заключило в феврале 2012 г. лицензионный договор сроком на два года на использование своего товарного знака магазином «Шоколадный мир». По этому договору ООО «Шоколадный остров» получает 472000 руб., в том числе НДС – 72000 руб. равными ежемесячными платежами в течение двух лет.

Остаточная стоимость товарного знака составляет 163492 руб. (170600 руб. – 7108 руб.). Ежемесячная сумма амортизации товарного знака составляет 7108 руб. Амортизацию начисляют линейным способом. В приказе об учетной политике установлено, что начисление амортизации по нематериальным активам ведется на счете 05 «Амортизация нематериальных активов». Организация определяет доходы и расходы методом начисления.

Составить проводки по предоставлению товарного знака в пользование.

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция Счетов	
		Дебет	Кредит
Передан в пользование товарный знак (по остаточной стоимости)	163492	04/1*	04
Получено роялти от лицензиата за использование права на товарный знак (472000:24)	19667	51	62
Полученные денежные средства отражены в составе прочих доходов	19667	62	91/1
Начислен НДС с роялти	3000	91/2	68
Начислена амортизация по товарному знаку, переданному по лицензионному договору	7108	91/2	05/1**

* Субсчет «Товарный знак, предоставленный в пользование»

** Субсчет «Амортизация товарного знака, переданного в пользование».

ООО «Шоколадный остров» после двух лет предоставления неисключительного права на использование товарного знака магазину «Шоколадный мир» решило продать ему исключительное право на него. Первоначальная стоимость права на товарный знак составляет 170600 руб. Сумма начисленной амортизации всего составила:

(170600 руб. – 163492 руб.) + 7108 руб. · 23 мес. = 170600 руб.

По договору покупатель уплатил за исключительное право на товарный знак 212400 руб., в том числе НДС – 32400 руб.

В бухгалтерии ООО «Шоколадный остров» были сделаны следующие проводки:

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция Счетов	
		Дебет	Кредит
Списана амортизация	7108	05/1	04
Отражена выручка от реализации исключительного права на товарный знак	212400	62	91/1
Начислен НДС	32400	91/2	68
Списана остаточная стоимость исключительного права на товарный знак (170600 руб. – 7108 руб.)	163492	91/2	04/1
Отражена прибыль от продажи (212400 руб. – 32400 руб. – 163492 руб.)	16908	91/9	99

Пример

В январе 2012 г. организация приобрела по лицензионному договору неисключительные права на использование базы данных стоимостью 90000 руб. Срок полезного использования базы данных, исходя из срока действия договора, составляет три года.

Исключительное право на базу данных сохранено за организацией-продавцом. Оплата приобретенных прав была произведена организацией единовременно в феврале 2012 г. При получении права на использование базы данных в январе 2012 г. организация учитывает его стоимость на забалансовом счете. Затем, начиная с февраля 2012 г. организация отражает в бухгалтерском учете следующие операции:

Решение

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Произведен платеж за предоставленное право на использование базы данных	90000	60	51
Отнесена на расходы будущих периодов сумма платежа за право на использование базы данных	90000	97	60
Списана на текущие затраты ежемесячная часть суммы платежа за право на использование базы данных (90000 руб. : 36 мес. = 2500 руб.)	2500	26	97

Контрольные вопросы

1. Дайте определение понятию нематериальных активов.
2. Перечислите виды оценок нематериальных активов.
3. Каковы особенности учета амортизации нематериальных активов и в чем их различия от амортизации основных средств?
4. Каким образом определяется срок полезного использования нематериальных активов?
5. Назовите критерии признания в учете нематериальных активов.
6. Какие способы начисления амортизации по нематериальным активам. существуют для целей бухгалтерского учета и налогообложения прибыли?
7. По каким объектам нематериальных активов предоставлено освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость?
8. Как учитывается НДС по приобретенным нематериальным активам, реализация (передача) которых освобождена от уплаты НДС?
9. Назовите причины выбытия нематериальных активов.

Глава 4. Учет материальных запасов

4.1. Понятие, задачи и классификация материально-производственных запасов. 4.2. Оценка материально-производственных запасов. 4.3. Движение материалов и их документальное оформление. 4.4. Оценка материалов при их отпуске в производство. 4.5. Учет поступления материалов. 4. 6. Учет выбытия материалов. 4.7. Налоговые аспекты учета материальных запасов. 4.8. Инвентаризация материалов. 4. 9. Практикум по бухгалтерскому учету материальных запасов.

4.1. Понятие, задачи и классификация материально-производственных запасов

В зависимости от роли, которую выполняют материально-производственные запасы в процессе производства, их подразделяют на группы: сырье и основные материалы, покупные материалы, возвратные отходы, топливо, тара и тарные материалы, запасные части и т. д.

Сырье и основные материалы - это предметы труда, образующие материальную (вещественную) основу продукта. Сырьем называют продукцию сельского хозяйства и добывающей промышленности (зерно, молоко, скот, сахарную свеклу и др.), материалами - продукцию обрабатывающей промышленности.

Вспомогательные материалы используют для воздействия на сырье и основные материалы, для придания продукту определенных потребительских свойств (специи в колбасном производстве) или для обслуживания, ухода за орудиями труда (обтирочные материалы и т. п.).

Покупные материалы - это сырье и материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией. При производстве продукции они выполняют такую же роль, как и основные материалы, составляя ее материальную основу.

Возвратные отходы производства - это остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки в готовую продукцию, полностью или частично утратившие потребительские свойства исходного сырья и материалов (опилки, стружка, сыворотка и др.).

Из группы вспомогательных материалов в связи с особенностями их использования в отдельную группу выделяют топливо, тару и тарные материалы, запасные части. Топливо подразделяют на технологическое (для технологических целей), двигательное (горючее) и хозяйственное (на отопление).

Тара и тарные материалы - это предметы, используемые для упаковки, хранения, транспортировки разных материалов, готовой продукции (ящики, коробки, мешки, бочки и др.). Запасные части используют для ремонта и замены износившихся деталей машин, оборудования.

Основными задачами учета материально-производственных запасов являются:

- своевременное документальное оформление поступления и использования товарно-материальных ценностей;

- обеспечение сохранности по местам хранения и учет по материально ответственным лицам;

- контроль за наличием, использованием материально-производственных запасов, правильным отражением их движения в регистрах бухгалтерского учета;

- проведение инвентаризации в местах хранения путем сверки фактического наличия с информацией, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета.

4.2. Оценка материально-производственных запасов

Материально-производственные запасы учитывают в бухгалтерском учете по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью запасов, приобретенных за плату, признают сумму фактических затрат на их приобретение (без НДС) и иных возмещаемых налогов.

К фактическим затратам на приобретение МПЗ относят:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставки поставщику;

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ;

- таможенные пошлины и платежи;

- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением МПЗ;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;

- заготовительно-складские расходы, т.е. расходы по содержанию заготовительно-складского хозяйства. Данные расходы включаются в стоимость материалов через смету заготовительно-складских расходов, утверждаемую в конце текущего года на следующий финансовый год;

- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по доработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Фактическую себестоимость материально-производственных запасов изготовленных самой организацией определяют исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Фактическую себестоимость материально-производственных запасов

Фактическую себестоимость материально-производственных запасов, приобретенных в обмен на другое имущество (кроме денежных средств), определяют исходя из стоимости обмениваемого имущества. Обмен должен быть эквивалент-

ным. Например, стоимость полученных материалов должна приходоваться в организации по цене обмениваемого имущества другой организации.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией безвозмездно, определяется исходя из их рыночной стоимости на дату оприходования.

Фактическую себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, определяют исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями организации.

Оценка материалов, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем перерасчета иностранной валюты по курсу Центрального банка России, действующему на дату принятия организацией запасов к учету.

Нормативными документами в аналитическом учете предприятиям разрешено учитывать материалы по учетным ценам. Учетные цены необходимы для знания в аналитическом учете заранее установленных твердых цен, называемых учетными.

В качестве учетных цен на материалы могут применяться:

- *договорные цены*. В этом случае другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных расходов;

- *фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца*. В этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов текущего месяца и их учетной ценой учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных расходов;

- *планово-расчетные цены*. В этом случае отклонения договорных цен от планово-расчетных учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов. Они предназначены для использования внутри организации.

- *средняя цена группы (или сдневзвешенные цены).* В этом случае разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе транспортно-заготивительных расходов.

По учетным ценам осуществляется списание материальных запасов в течение отчетного периода (месяца). Такое построение аналитического учета объясняется тем, что в течение отчетного периода бухгалтерия располагается только учетной стоимостью приобретенных материалов. А в конце текущего месяца после калькуляции бухгалтерией фактической себестоимости материалов и расчета сумм и процента отклонений фактической себестоимости от их учетных цен, учетная цена списанных материалов доводится до фактической себестоимости путем списания соответствующей доли отклонений в стоимости материалов.

Таким образом, материалы, списанные по учетной стоимости с учетом соответствующей доли отклонений, дадут нам фактическую себестоимость израсходованных материалов. Такая организация учета существенно снижает трудоемкость выполняемых бухгалтерией операций по учету движения материалов в бухгалтерии.

4.3. Движение материалов и их документальное оформление

Первичные документы по поступлению и расходу материально-производственных запасов являются основой организации учета на данном участке. Эти документы должны быть тщательно оформлены, обязательно содержать подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственных операций, и другие обязательные реквизиты.

Основные первичные документы на оприходование поступающих материально-производственных запасов — счета-фактуры с прилагаемыми к ним товарно-транспортными накладными, квитанциями и спецификациями.

Материалы поступают в организацию от поставщиков через доверенных лиц, которым выписывают доверенности типовой формы. Эти доверенности регистрируются в специальном журнале и являются документами строгой отчетности. Неиспользованные доверенности сдаются в бухгалтерию на следующий день после истечения их срока.

Доверенное лицо сдает материальные ценности на склад на основании следующих документов: приходных ордеров (ф. М-4), актов о приемке материалов (ф. М-7) и товарно-транспортных накладных.

Акт о приемке материалов (ф. М-7) составляется комиссией в случае несоответствия поступивших материальных ценностей на склад в присутствии представителя поставщика. Этот документ используют и в случае, если товарно-материальные ценности поступили без документов.

На недостачу материальных ценностей покупатель предъявляет поставщику претензию, акт о недостаче с приложениями копии сопроводительных и других документов (квитанций железнодорожной станции, пристани о проверке массы груза, коммерческих актов, свидетельствующих о причинах возникновения недостач).

После приема материальных ценностей один экземпляр акта передают в бухгалтерию с приложением документов для оприходования по количеству и сумме, а второй отправляют поставщику вместе с претензионным письмом.

На каждый номенклатурный номер материалов кладовщик заполняет материальный ярлык и прикрепляет его к месту хранения материалов. В ярлыке указывают наименование материалов, номенклатурный номер, единицу измерения, цену и лимит наличия материалов.

Учет движения материалов осуществляют в карточках учета материалов (ф. М-17). На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку.

Карточки открывают в бухгалтерии и записывают в них наименование материала, марку, сорт, размер, единицу измерения, номенклатурный номер, учетную цену и лимит.

Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (приходных ордеров, требований, накладных и т.п.) в день совершения операций. После каждой записи выводят остаток материалов.

Первичными документами по отпуску материалов со складов организации в подразделения организации являются лимитно-заборная карта (ф. М-8), требование-накладная (ф. М-11) и накладная (ф. М-15).

Лимитно-заборная карта предназначена для отпуска материалов, систематически потребляемых для изготовления продукции, а также для контроля за соблюдением лимитов, что имеет важное значение для учета и анализа отклонений расходования материалов от их установленных норм, нормативов.

В случае отпуска материалов сверх лимита в лимитно-заборной карте проставляется штамп «Сверх лимита». Отпуск материалов сверх лимита производится при наличии разрешения руководителя организации. На документах указываются причины сверхлимитного отпуска материалов.

Для учета движения материалов внутри организации между структурными подразделениями или материально-ответственными лицами применяется требование-накладная (ф. М-11).

Для учета отпуска материалов хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям применяется накладная на отпуск материалов на сторону (ф. М-15).

Пришедшие в негодное состояние материалы подлежат списанию. Списание материалов может осуществляться в следующих случаях:

- материалы пришли в негодность по истечении сроков хранения;
- материалы материально устарели;
- при выявлении недостач, хищений и порчи;
- при выявлении потерь вследствие обстоятельств непреодолимой силы (наводнений, пожаров, стихийных бедствий и т.п.).

По партии списанных материалов составляют акт на списание.

Списанные материалы, использование которых возможно в хозяйственных целях (материалы с пониженными качественными характеристиками) или подлежащие сдаче в виде отходов, приходуются на склад организации на основании акта на списание и накладной на внутреннее перемещение материальных ценностей.

Материальные ценности, полученные при разборке и демонтаже зданий и сооружений, приходуют по акту (ф. М-35).

4.4. Оценка материалов при их отпуске в производство

В соответствие с ПБУ 5/01 списание материалов на нужды производства производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материалов (метод ФИФО).

Применявшийся по 1 января 2008 г. способ оценки по себестоимости последних по времени приобретения материалов (метод ЛИФО) отменен.

Применение какого-либо метода по той или иной группе материалов должно отражаться в учетной политике организации исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Оценка отпущенных материалов по себестоимости каждой единицы запаса должна применяться организацией в случае, если используемые запасы не смогут обычным образом заменять друг друга или подлежат особому учету (драгоценные камни, радиоактивные вещества и т.д.).

При списании материалов, оцениваемых организацией по средней себестоимости, последняя определяется по каждой группе (виду) запасов как частное от деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в этом месяце.

Списание (отпуск) материалов по способу ФИФО производится в оценке, рассчитанной исходя из допущения, что запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретение (поступления), т.е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретения с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материалов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретения материалов, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретения.

4.5. Учет поступления материалов

Учет материально-производственных запасов осуществляют на балансовых и забалансовых счетах. Материалы, принятые на ответственное хранение, учитывают на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Сырье и материалы заказчика, принятые в переработку, но неоплачиваемые (давальческое сырье), отражают на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку».

Для учета производственных запасов в Плане счетов предусмотрены балансовые счета: 10 «Материалы», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Счет 10 «Материалы» активный, обобщает информацию о наличии и движении принадлежащих организации сырья, материалов, топлива, тары, тарных и строительных материалов, запасных частей и других ценностей, включая находящиеся в пути и в местах переработки.

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты следующие субсчета:

10/1 «Сырье и материалы»;

10/2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;

10/3 «Топливо»;
10/4 «Тара и тарные материалы»;
10/5 «Запасные части»;
10/6 «Прочие материалы»;
10/7 «Материалы и сырье, переданные в переработку на сторону»;
10/8 «Строительные материалы»;
10/9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

На субсчете 10/1 «Сырье и материалы» учитывается наличие и движение:

- сырья и основных материалов, входящих в состав производимой продукции;
- вспомогательных материалов, которые участвуют в производстве продукции или потребляются для хозяйственных нужд, технических целей, содействуя основному производственному процессу предприятия по предназначению;
- сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки.

На субсчете 10/2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» учитываются наличие и движение крупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, требующих дополнительных затрат по их обработке и сборке.

На субсчете 10/3 «Топливо» учитывают наличие и движение горючего, смазочных материалов, твердого и газообразного топлива, приобретенных или заготовленных для технологических нужд, для работы транспортных средств, сельскохозяйственных машин, для выработки энергии, отопления зданий (дизельное топливо, мазут, газ, торф, уголь и другие виды топлива).

На субсчете 10/4 «Тара и тарные материалы» учитывают наличие и движение всех видов тары (деревянная, картонная, пластмассовая, тканевая и др.). К тарным материалам относят материалы и детали, необходимые для изготовления и ремонта тары (детали для сборки ящиков, железо обручное, бочковая клепка и др.).

На субсчете 10/5 «Запасные части» учитывают (по группам и маркам машин) наличие и движение приобретенных или изготовленных для нужд организации запасных частей, предназначенных для ремонта, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств, а также автомобильных шин в запасе и обороте.

Шины учитывают отдельно с выделением размеров ободных лент по маркам машин. Автомобильные и тракторные шины (покрышки, камеры, ободные ленты), находящиеся на колесах и в запасе при автомобиле, на этом субсчете не отражаются; их учитывают в составе основных средств на счете 01.

На субсчете 10/6 «Прочие материалы» учитывают наличие и движение отходов производства (обрубки, обрезка, стружка и т.п.); неисправимого брака; материальных ценностей, полученных от разборки и ликвидации основных средств

На субсчете 10/7 «Материалы, переданное в переработку на сторону» учитывают движение материалов, сырья, переданных для переработки на сторону, но остающихся в собственности организации и в последующем включаемых в себестоимость полученной из них продукции (изделий). Затраты по переработке материалов, оплаченные сторонним организациям, и расходы по их транспортировке

отражают по дебету счетов, на которых будут учитываться продукция или изделия.

Аналитический учет материалов и сырья, переданных в переработку, осуществляют по их видам.

На субсчете 10/8 «Строительные материалы» отражают наличие и движение всех видов строительных материалов, используемых для ремонтных, строительных, монтажных работ или для возведения, отделки конструкций и частей зданий, сооружений, для изготовления строительных деталей (дверные, оконные блоки, двери и т. п.). Аналитический учет по этому субсчету ведут по наименованиям строительных материалов, конструкций, деталей в местах их хранения (использования) по количеству и стоимости.

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

В зависимости от принятой организацией учетной политики учет поступления материалов может осуществляться, как отмечалось ранее, одним из двух методов: с применением счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и без их использования.

При первом варианте на основании поступивших от поставщиков расчетных документов производят запись на сумму фактических расходов по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и т. д. в зависимости от того, откуда поступили материалы, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию. На сумму транспортно-заготовительных расходов кредитуются счета 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

Оприходование материалов, поступивших в организацию, отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» по учетным ценам.

В конце месяца по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» отражают стоимость материалов, находящихся в пути или не вывезенных со складов поставщиков. В следующем месяце эти суммы сторнируются и в текущем месяце числятся по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Остаток списывают в дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Накопленные на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» разницы относят в дебет счетов затрат на производство (20, 23, 25, 26, 29, 08, 44 и др.) пропорционально стоимости материалов израсходованных по учетным ценам с кредита счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», если фактическая себестоимость выше учетной цены.

Если учетная цена выше фактической себестоимости, применяют метод «Красное сторно». Записи производят в указанной выше корреспонденции.

При использовании традиционного варианта учета оприходование материалов отражают по дебету счета 10 «Материалы» с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщикам и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др. в зависимости от каналов поступления материалов и расходов по их доставке в организацию.

Стоимость поступивших материалов по учетным ценам, суммы отклонений их фактической себестоимости от оценки по учетным ценам, по субсчетам или группе материалов в целом по организации определяют в специальном расчете, размешенном на первой странице ведомости учета материальных ценностей (ведомость № 10), товаров и тары. Во втором разделе этой ведомости записывают номер склада (фамилию, имя, отчество материально ответственного лица) и учетные группы материалов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, по которым организация считает целесообразным выявлять отклонения от стоимости по учетным ценам. В этом разделе показываются остатки материальных ценностей на начало месяца на складах, у материально ответственных лиц или по группе материалов в учетных ценах и итог по организации в целом. Затем по строкам отражают данные о приходе материалов по учетным ценам, в отдельной строке — их фактическую стоимость приобретения (заготовления) по кредитуемым счетам, используя данные регистров, указанных в первом разделе ведомости.

Из него фактическую себестоимость использованных материалов и инвентаря, учитываемых на счете 10 «Материалы», записывают в журнал-ордер № 10 по кредиту счета.

Общие суммы остатков материалов и инвентаря по всем складам и местам хранения на начало и конец месяца должны соответствовать данным в Главной книге по синтетическому счету 10 «Материалы».

Учет неотфактурованных поставок

На практике возможны случаи поступления материалов на склад без товаросопроводительных документов, называемые неотфактурованными поставками.

Неотфактурованные поставки принимаются на склад с составлением акта о приемке материалов.

Неотфактурованные поставки приходуются по счетам учета материалов. При этом материалы приходуются и учитываются в аналитическом и синтетическом учете по принятым в организации учетным ценам.

В случае если организация использует в качестве учетных цен фактическую себестоимость материалов, то указанные материалы приходуются по рыночным ценам.

Неотфактурованные поставки отражаются в учете записью:

Д 10 «Материалы»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их учетная цена корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно уточняются договорные обязательства с поставщиком по поставленным материалам.

4.6. Учет выбытия материалов

Материалы, неиспользуемые для нужд производства, могут быть реализованы покупателям на сторону. Финансовый результат от реализации материальных запасов относится к прочим доходам организации.

Реализация материальных запасов должна осуществляться по рыночным ценам, включающим в себя налог на добавленную стоимость. Сумма НДС указывается в счет-фактуре, выписываемой поставщиком и регистрируемой им в книге продаж.

Первичными документами, подтверждающими продажу материалов, являются:

- накладная на отпуск материалов на сторону (ф. М-15);
- счет-фактура за проданные материалы;
- документы, подтверждающие расходы, связанные с реализацией материалов;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об уплате вышеуказанных расходов.

При перевозке материалов автотранспортом оформляется товарно-транспортная накладная.

Для учета продажи материалов предусмотрен активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы». По данным счета рассчитывают финансовый результат от выбытия материалов.

Сальдо по счету не бывает, так как остаток по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ежемесячно списывают и относят в дебет (кредит) счета 99 «Прибыли и убытки».

В кредит счета относят выручку, полученную от продажи материалов.

В дебет счета относят НДС, фактическую стоимость списанных материалов, а также расходы, непосредственно связанные с выбытием материалов.

Такое построение счета обеспечивает выявление финансового результата от реализации материалов путем сопоставления оборотов по счету 91 «Прочие доходы и расходы». Превышение кредитового оборота счета 91 «Прочие доходы и расходы» над дебетовым покажет прибыль от выбытия, а наоборот, убыток.

Реализация материальных запасов на сторону отражается в учете следующими проводками:

Д 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами»

К 91/1 «Прочие доходы» - отражена выручка от продажи материалов, с учетом НДС;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» - начислен НДС по реализованным материальным запасам;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 10 «Материалы» - списана учетная стоимость материалов;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 16 «Отклонения в стоимости материалов» - списаны положительные отклонения в стоимости материалов;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» и др. – отражены расходы, непосредственно связанные с продажей материалов;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 99 «Прибыли и убытки» - отражена прибыль от реализации материалов;

Д 99 «Прибыли и убытки»

Д 91/2 «Прочие расходы» - отражен убыток от реализации материалов.

При выбытии материалов при их передаче в счет вклада в уставный капитал другой организации делаются записи:

Д 58/1 «Паи и акции»

К 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами» - отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину балансовой стоимости передаваемых материалов;

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К 10 «Материалы» - отражена передача материалов в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере их балансовой стоимости.

При выбытии материалов при безвозмездной передаче другой организации в учете отражаются следующие проводки:

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 10 «Материалы» - списана фактическая себестоимость безвозмездно переданных материалов;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» - начислен НДС от рыночной стоимости безвозмездно переданных материалов;

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» - определен финансовый результат (убыток) от безвозмездной передачи материалов.

4.7. Налоговые аспекты учета материальных запасов

Для целей налогового учета стоимость материально-производственных запасов, приобретенных за плату, определяется исходя из цен их приобретения, без учета НДС и акцизов.

НДС относится к возмещаемым налогам, и порядок его учета и вычета при приобретение материалов определяется нормами гл. 21 НК РФ.

Вычет НДС, предъявленный организации при приобретении либо уплате при ввозе на таможенную территорию РФ материалов, производится:

1) после принятия на учет указанных материалов;

2) при наличии правильно оформленных первичных документов (в том числе счетов фактур с выделением в них сумм налога отдельной строкой);

3) при условии, что приобретенные материалы предназначены для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения.

В случае несоблюдения указанных выше условий суммы НДС, предъявленные организации при приобретении таких материалов, не подлежат вычету и отражаются в бухгалтерском учете иным образом.

В частности, когда в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, приходных кассовых ордерах, актах выполненных работ), подтверждающих стоимость приобретенных материалов, не выделена сумма НДС, то и в расчетных документах (поручениях, требованиях-поручениях, реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива) исчисление ее расчетным путем не производится. Стоимость приобретенных в таких случаях материалов, включая предполагаемый по ним НДС, учитывается в целом на счетах учета материалов и в последующем списывается в установленном порядке на затраты производства.

Кроме того, согласно ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении материалов на территории РФ либо фактически уплаченных при ввозе материалов на территорию РФ, учитываются в их стоимости в случаях:

1) приобретение (ввоза) материалов, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

2) приобретение (ввоза) материалов, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;

3) приобретение (ввоза) материалов лицами, не являющимися плательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате НДС;

4) приобретения (ввоза) материалов для производства и (или) реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признается реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

Возможно ситуация, когда организация приобретает материалы с целью их использования для производства продукции, облагаемой НДС, а затем использует данные материалы для производства продукции, освобожденной от обложения НДС.

В таком случае, предъявленный ранее к вычету НДС, подлежит восстановлению. Применительно к материалам восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету. Суммы налога, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость материалов, а должны учитываться в составе прочих расходов организации. При этом восстановленная сумма НДС должна увеличивать общую сумму задолженности перед бюджетом по этому налогу.

Налоговым законодательством установлено, что стоимость материалов, поступающего от учредителя в счет погашения задолженности по вкладу в уставный капитал, признается доходом организации, неподлежащим обложению налогом на прибыль и НДС. Сумма НДС по таким материалам должна учитываться в стоимости материалов.

Материалы, полученные организацией безвозмездно, относятся к внереализационным доходам по рыночной стоимости и подлежат обложению налогом на прибыль. Для налогового учета стоимость безвозмездно полученных материалов подлежит учету полностью в составе внереализационных доходов в том периоде, в котором оно фактически было получено организацией, а не по мере списания на счета учета затрат на производство.

Убыток от безвозмездной передачи материалов не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Кроме того, безвозмездная передаче материалов облагается и налогом на добавленную стоимость, исчисленный от рыночной стоимости безвозмездно передаваемого имущества. При этом плательщиком НДС является сторона-организация, осуществляющая передачу материалов на безвозмездной основе. В этом случае передающей стороной составляется счет-фактура, которая отражается в книге продаж.

Доходы в виде стоимости материалов, полученных в результате ликвидации основных средств, а также при ремонте основных средств, относятся к внереализационным доходам, учитываемым для целей налогообложения прибыли. При дальнейшем использовании полученных материалов в производстве продукции (работ, услуг) их стоимость может быть учтена в составе материальных расходов, учитываемых при налогообложении прибыли. Стоимость указанных выше материалов может быть учтена в составе материальных расходов только в сумме налога на прибыль, исчисленного с дохода, включенного в состав внереализационных доходов.

Обмен товарами по договору мены признается реализацией товаров и подлежит налогообложению НДС.

При реализации товаров по товарообменным операциям налоговая база по НДС определяется как стоимость передаваемого организацией имущества, исчисленная исходя из рыночных цен, с учетом акцизов и без включения НДС. При этом НДС по приобретенным ценностям в результате товарообменных операций организация может предъявить к вычету.

Для целей налогового учета при определении размера материальных расходов при списании сырья, материалов, используемых при производстве товаров,

выполнении работ, оказании услуг для целей налогообложения должен применяться один из следующих способов оценки материалов:

- по стоимости единицы запасов;
- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

В отличие от бухгалтерского учета при списании сырь и материалов в производство в налоговом учете метод ЛИФО не отменен.

Налоговая база по НДС при реализации материалов определяется как рыночная стоимость этих материалов без включения в нее суммы НДС. В случае если продаваемые материалы ранее были приняты к учету по первоначальной стоимости с учетом уплаченного НДС, то налоговая база определяется как разница между рыночной ценой реализуемых материалов с учетом НДС и стоимостью реализуемых материалов.

Для целей налогового учета расходы, связанные с продажей материалов, учитываются для целей налогообложения прибыли. Согласно ст. 268 НК РФ в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли, включаются цена приобретения (создания) материалов и расходы, связанные с их продажей. Если цена приобретения (создания) материалов с учетом расходов, связанных с их реализацией, превышает выручку от реализации материалов, то разница между этими величинами признается убытком организации, учитываемым при налогообложении прибыли.

Для целей налогового учета при передаче материалов в уставный капитал другой организации вклад передающей стороны должен оцениваться по стоимости материалов, учтенных в налоговом учете передающей стороны. В этой же оценке учитываются материалы в налоговом учете у получающей стороны.

Для целей налогового учета вклады имуществом в уставный капитал другой организации не признаются реализацией и не облагаются налогом на добавленную стоимость.

Так как операции по передаче имущества в счет вклада в уставный капитал другой организации не признается объектом обложения НДС, то суммы НДС, уплаченные по такому имуществу, не подлежат вычету.

Доходы в виде стоимости излишков материалов, выявленные при инвентаризации, относятся к внереализационных доходам, учитываемым для целей налогообложения прибыли. При этом стоимость излишков материалов, выявленных в виде излишков при инвентаризации, учитывается по рыночной стоимости. При дальнейшем использовании излишков материалов в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг их стоимость может быть учтена в составе материальных расходов, учитываемых при налогообложении прибыли. Указанная стоимость может быть учтена в составе материальных расходов только в сумме налога на прибыль, исчисленного с дохода, включенного в состав внереализационных доходов при принятии к бухгалтерскому учету этих материальных ценностей.

Недостача материалов и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на счета учета затрат на производство, сверх норм – за счет виновных лиц. Для целей налогообложения прибыли должны применять нормы естественной убыли, утвержденные постановлением Правительства РФ от 12.11.2002 г. № 814. Взыскание недостач материалов с виновных лиц производится по рыночной стоимости на дату обнаружения недостачи.

4.8. Инвентаризация материалов

В соответствие с требованиями нормативных актов проведение инвентаризации материалов проводится в обязательном порядке один раз в год перед составлением годовой бухгалтерской отчетности по состоянию на 1 октября текущего года.

Главной целью инвентаризации материалов ставится приведение в соответствие данных бухгалтерского учета с их фактическим наличием.

Для учета инвентаризации материалов предусмотрены следующие унифицированные формы первичной учетной документации:

№ формы	Наименование формы
ИНВ-3	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей
ИНВ-4	Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных
ИНВ-5	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение
ИНВ-6	Акт инвентаризации расчетов за товарно-материальные ценности, находящиеся в пути
ИНВ-19	Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей

Сличительные ведомости составляются при выявлении расхождений между данными бухгалтерского учета и их фактическим наличием.

Выявленные при инвентаризации излишки запасов приходуются по рыночным ценам, и одновременно их стоимость относится на финансовые результаты.

На стоимость излишков материалов, обнаруженных в ходе проведении инвентаризации, делается запись:

Д 10 «Материалы»

К 91/1 «Прочие доходы»

При обнаружении недостач стоимость материальных запасов по учетным ценам, а также отклонения от их учетных цен, предварительно учитываемые на счете 16 «Отклонения в стоимости материалов» списывают на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Недостача запасов и их порча списывается со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в пределах норм естественной убыли на счета учета затрат на производство или (и) на расходы на продажу; сверх норм естественной убыли – за счет виновных лиц.

Расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостач и хищений товарно-материальных ценностей, учитываются на субсчете 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Разницу между суммой подлежащей взысканию с виновного лица и балансовой стоимостью недостачи относят на субсчет 98/4 счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере погашения задолженности, принятой на учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», соответствующие суммы разницы списываются со счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Погашение задолженности виновных лиц за ущерб, причиненный предприятию, отражается по дебету счетов 50 «Касса» и (или) 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

4.9. Практикум по бухгалтерскому учету материальных запасов

Пример

Российское предприятие заключило с иностранным поставщиком контракт на поставку материалов. Контрактная стоимость материалов составляет 10 000 долл. США. Курс долл. США, установленный Банком России на дату оприходования материалов, составляет 30,00 руб., на дату оплаты – 30,16 руб. Дата оприходования совпадает с датой оформления государственной таможенной декларации. Таможенная пошлина на ввозимые материалы составляет 5 %; таможенный сбор – 0,1 % от их стоимости; НДС – 18 %. Организация ведет учет приобретения материалов с использованием счета 15.

Решение

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Отражена сумма ввозной таможенной пошлины (10 000 · 30 руб. · 5 %)	15 000	15	76
Отражена сумма таможенного сбора (10 000 · 30 · 0,1 %)	300	15	76
Отражена сумма НДС, подлежащего уплате таможенным органам при ввозе товаров на территорию Российской Федерации ((10 000 · 30 руб. + 15 300 руб.) · 18 %)	56 754	19/3	76
Перечислена задолженность таможне (15 000 + 300 + 56 754)	72 054	76	51
Отражена контрактная стоимость импортируемых материалов, пересчитанная в валюту РФ по курсу Банка России на дату принятия к учету	300 000	15	60
Оприходованы на баланс импортные материалы в сумме фактических затрат на приобретение (15 000 + 300 + 300 000)	315 300	10	15
Отражена сумма, уплаченная иностранному поставщику (10 000 · 30,16)	301 600	60	52
Зачтен уплаченный таможенным органам НДС по оприходованным импортным материалам	56 754	68	19/3
Отражена курсовая разница по расчетам с иностранным поставщиком	1 600	91/2	60

Пример

Организация в феврале 2012 года приобрело пиломатериалы для осуществления основной деятельности. Стоимость материалов согласно договору с поставщиками определена в условных единицах, эквивалентных курсу доллара США, утвержденному Банком России на дату совершения операции, и составила 1180 долл. США, включая НДС –180 долл. США. На дату оприходования материалов курс ЦБ РФ составлял 30 руб. за 1 долл., а на дату оплаты – 30,60 руб./долл.

Для приобретения пиломатериалов предприятие получило от другой организации целевой краткосрочный заем, проценты по которому, начисленные до получения пиломатериалов на склад, составили 3 000 руб.

Расходы по доставке пиломатериалов от поставщика до склада покупателя составили 2360 руб., включая НДС – 360 руб.

Согласно учетной политике формирование себестоимости материалов в организации ведется с применением счетов 15 и 16. Учетная стоимость приобретенных материалов составляет 28 000 рублей.

Составить хозяйственные проводки.

Решение:

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Оприходованы пиломатериалы по курсу ЦБ РФ на дату поступления ((1 180 долл. – 180 долл.) · 30 руб./долл.)	30 000	15	60
Учтен НДС по поступившим материалам (180 долл. · 30 руб./долл.)	5 400	19/3	60
Проценты по займу, начисленные до принятия материалов к учету, включены в состав прочих расходов организации	3 000	91/2	66
Расходы по доставке включены в стоимость материалов	2 000	15	60
Учтен НДС с транспортных услуг	360	19/3	60
Оплачены транспортные услуги	2 360	60	51
Произведена оплата поставщику пиломатериалов по курсу Банка России на день платежа (1 180 · 30,60)	36 108	60	51
Суммовая разница включена в стоимость материалов ((1 180 долл. – 180 долл.) · (30,60 руб./долл. – 30 руб./долл.))	600	15	60
Сумма НДС увеличена на суммовую разницу (180 долл. х (30,60 руб./долл. – 30 руб./долл.))	108	19/3	60
Приняты к учету пиломатериалы по учетным ценам	28 000	10	15

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Учтена сумма отклонений фактической себестоимости поступивших материально-производственных запасов от учетной цены (перерасход) (30000 руб. + 2000 руб. + 600 руб. – 28000 руб.)	4 600	16	15
НДС по оприходованным пиломатериалам списан в зачет из бюджета (произведен налоговый вычет) (5 400 руб. + 360 руб. + 108 руб.)	5 868	68	19/3

Пример

Используя нижеприведенные данные, определить стоимость материалов, списываемых на производство в январе, и стоимость остатка материалов на 1 февраля 2013 года по следующим методам списания материалов (таб. 2.1):

- по средней себестоимости;
- по методу ФИФО;
- по методу ЛИФО.

Таблица 2.1 - Данные об отпуске материалов на нужды производства

№	Содержание операции	Количество материала, шт.	Стоимость единицы материала, руб.	Сумма, руб.
1	Остаток на 1 января 2013 г.	800	150	120 000
2	Поступило в январе, в том числе:	5 800		823 100
	8 января	1 650	140	231 000
	14 января	1 450	170	246 500
	25 января	2 700	128	345 600
3	Всего материалов	6 600	-	**943 100**
4	Отпущено на производство в январе	4 780		
5	Остаток на 1 февраля 2013 г	1 820		

Решение

1. Списание материалов по средней себестоимости:

определим среднюю себестоимость единицы материалов:

943 100 руб. : 6 600 шт. = 142,89 руб.

определим стоимость материалов, списываемых на производство в январе 2013 г.:

4 780 шт. · 142,89 руб. = 683 014,20 руб.

определим стоимость остатка материалов на 1 февраля 2013 г.

943 100 руб. – 683 014,20 руб. = 260 085,80 руб.

*Проверка контрольной цифры **943 100 руб.** (683 014,20 руб. + 260 085,80 руб.).*

2. Списание материалов по методу ФИФО:

стоимость материалов, списываемых на производство в январе 2013 г.:

800 шт. · 150 руб. + 1 650 шт. · 140 руб. + 1 450 шт. · 170 руб. + 880 шт. · 128 руб. = 120 000 руб. + 231 000 руб. + 246 500 руб. + 112 640 руб. = 710 140 руб.

Стоимость остатка материалов на 1 февраля:

1 820 шт. · 128 руб. = 232 960 руб.

*Проверка контрольной цифры **943 100 руб.** (710 140 руб. + 232 960 руб.).*

3. Списание материалов по методу ЛИФО:

стоимость материалов, списываемых на производство в январе 2013 г.:

2 700 шт. · 128 руб. + 1 450 шт. · 170 руб. + 630 шт. · 140 руб. = 345 600 руб. + 246 500 руб. + 88 200 руб. = 680 300 руб.

Стоимость остатка материалов на 1 февраля:

1 020 шт. · 140 руб. + 800 шт. · 150 руб. = 142 800 руб. + 120 000 руб. = 262 800 руб.

*Проверка контрольной цифры **943 100 руб.** (680 300 руб. + 262 800 руб.).*

Пример

Организация отражает стоимость материалов по учетным ценам. Остаток материалов на складе предприятия по состоянию на 1 февраля 2013 г. составляет 30 000 руб., дебетовое сальдо по счету 16 – 10 000 руб.

В феврале были оприходованы материалы по учетным ценам на сумму 70 000 руб. Фактическая себестоимость материалов составила 90 860 руб., в том числе НДС – 13 860 руб. В феврале были списаны материалы для нужд основного производства на сумму 25 000 руб., вспомогательного на сумму 15 000 руб. по учетным ценам.

Рассчитать отклонения в стоимости материалов, найти процент отклонений и списать материалы на нужды производства по фактической себестоимости.

Решение

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Отражена покупная (фактурная) стоимость МПЗ	77 000	15	60
Отражена сумма НДС	13 860	19/3	60
Оприходованы материалы на склад по учетным ценам	70 000	10	15
Учтена сумма отклонений фактической себестоимости материалов от их учетных цен	7 000	16	15
Списаны материалы на нужды основного производства	25 000	20	10
Списаны материалы на нужды вспомогательного производства	15 000	23	10
Списаны отклонения в стоимости материалов на нужды основного производства 25 000 · 17 %	4 250	20	16
Списаны отклонения в стоимости материалов на нужды вспомогательного производства 15 000 · 17 %	2 550	23	16

Расчет процента отклонений в стоимости материалов:

$$\%откл. = \frac{10000 + 7000}{30000 + 70000} \cdot 100\% = 17\%.$$

Пример

16.02.2012 г. предприятие реализовало излишки материалов покупателю по цене 126 000 руб. (с учетом НДС). Учетная стоимость реализованных материалов составила 81 900 руб. Отклонения от учетных цен составили 2 180 руб. Транспортные расходы поставщика материалов составили 1 770 руб. (с учетом НДС).

Определить финансовый результат от реализации материалов, составить проводки.

Решение

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Учтена выручка от реализации продукции	126 000	76	91/1
Учтен НДС с выручки	19 220	91/2	68
Списана учетная стоимость реализованных материалов	81 900	91/2	10
Списана соответствующая доля отклонений в стоимости материалов от их учетных цен (перерасход)	2 180	91/2	16
Учтены транспортные расходы	1 500	91/2	60
Учтен НДС по транспортным услугам	270	19/4	60
Перечислено за услуги по перевозке материалов	1 770	60	51
Отражен финансовый результат от реализации 126 000 руб. – 19 220 руб. – 81 900 руб. – 2 180 руб. – 1 500 руб.	21 200	91/9	99
Получена выручка за проданные материалы	126 000	51	76

Пример

По результатам инвентаризации на предприятии выявлена недостача материальных запасов на общую сумму 118 200 руб.

По результатам проведенного расследования установлено:

недостача на сумму 7 140 руб. соответствует сумме материальных потерь в пределах норм естественной убыли;

недостача на сумму 48 930 руб. образовалась в результате обстоятельств непреодолимой силы (наводнения);

3. недостача на сумму 62 130 руб. образовалась в результате кражи материальных запасов кладовщиком склада. С кладовщиком заключен договор о полной материальной ответственности. Свою вину кладовщик склада признал полностью. Взыскание задолженности за ущерб, причиненный предприятию, производится по рыночным ценам, составившим 76 800 руб. на дату обнаружения недостачи.

Составить бухгалтерские проводки.

Решение

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Учтена сумма обнаруженной недостачи материальных запасов	118 200	94	10
Списана недостача в пределах норм естественной убыли	7 140	26, 91/9	94
Списана недостача, образовавшаяся в результате чрезвычайных происшествий	48 930	99	94
Списана недостача на виновное лицо	62 130	73/2	94
Отражена разница между суммой подлежащей взысканию с виновного лица и балансовой стоимостью недостачи (76 800 – 62 130) : 1,18	12 432	73/2	98/4
Отражена сумма начисленного НДС	2 238	73/2	68
Удержано с виновного лица	76 800	50, 70	73/2
По мере удержания	12 432	98/4	91/9
Перечислен НДС в бюджет	2 238	68	51

Пример

Организация приобрела материалы по стоимости 17 700 руб., в том числе НДС – 2700 руб.

Материалы сразу же после их принятия к учету были переданы в уставный капитал другой организации. Предъявленная поставщиком сумма НДС была учтена в стоимости передаваемых материалов.

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Отражена стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	15 000	10	60
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком материалов	2 700	19/3	60
Произведена оплата счета поставщика за материалы	17 700	60	51
Сумма НДС включена в стоимость материалов, предназначенных для дальнейшей передачи в уставный капитал другой организации	2 700	10	19/3
Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину балансовой стоимости передаваемых материалов	17 700	58/1	76
Списаны материалы, переданные во вклад другой организации в размере их балансовой стоимости	17 700	76	10

Контрольные вопросы:

1. Раскройте понятие материально-производственных запасов.
2. Назовите способы оценки материалов, списываемых на нужды производства.
3. Какие расходы могут быть учтены в стоимости материально-производственных запасов?
4. В какой оценке могут быть учтены материальные запасы и от чего это зависит?
5. Каким образом рассчитывается отклонение фактической себестоимости материалов от их учетных цен?
6. В чем различия в способах оценки приобретаемых материальных запасов для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения прибыли?
7. Каковы особенности налогообложения материальных запасов при их приобретении и выбытии?
8. Каков механизм возмещения из бюджета НДС по приобретенным материальным запасам, предназначенным для дальнейшей передачи во вклад другой организации?
9. Как учитываются курсовые разницы по материальным запасам, приобретенным по внешнеторговым контрактам за иностранную валюту?

Глава 5. Учет затрат на производство

5.1. Понятие о расходах, издержках и затратах. 5.2. Понятие и объекты калькулирования себестоимости продукции. 5.3. Способы исчисления себестоимости отдельных видов продукции. 5.4. Особенности калькулирования себестоимости продукции в комплексных производствах. 5.5. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. 5.6. Затраты на производство продукции. 5.7. Учет расходов будущих периодов. 5.8. Налоговые аспекты учета затрат на производство. 5.9. Практикум по учету затрат на производство продукции (работ, услуг) и калькулирования фактической производственной себестоимости продукции.

5.1. Понятие о расходах, издержках и затратах

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходами организации признается уменьшение экономических выгод организации в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества.

Таким образом, себестоимость выпускаемой продукции включает в себя следующие категории: расходы, издержки и затраты.

Расходы на начальном этапе производственно-коммерческой деятельности предприятия включают в себя:

1) выплаты по издержкам отчетного периода (закупка сырья, материалов и др.)
2) издержки, возникающие при увеличении обязательств (при закупке сырья и материалов в кредит) либо при уменьшении дебиторской задолженности;
3) выплаты по издержкам других отчетных периодов (погашение обязательств прошлого года и др.);

В данном случае мы сталкиваемся с выплатами, связанными с приобретением предметов труда, стоимость которых будет списана в последующем на затраты производства. Понятие расходы тесно связано с понятием выплат. Однако вышеназванные расходы не включаются в себестоимость продукции отчетного периода, они связаны с оплатой расходов будущих либо предыдущих периодов, а также приводят к уменьшению активов предприятия. Расходы становятся затратами по мере их производственного потребления либо в отчетном периоде (когда, например, приобретенные материалы расходуются на нужды производства в том же отчетном периоде), либо в последующих периодах (например, приобретенные в отчетном периоде материалы списываются на нужды производства в последующих периодах). Уплачиваемые организациями штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора, являясь расходами, к затратам, как правило, не относятся.

Издержки – израсходованная на что-либо сумма, затраты. В зависимости от сферы деятельности организации затраты могут выражаться в форме издержек производства и издержек обращения.

Расходы – это совокупная величина издержек отчетного периода, относимая на стоимость выпускаемой продукции.

Затраты – это расходы отчетного периода (за вычетом расходов будущих периодов) и дополнительные и прочие затраты (например, отчисления в резервный и иные аналогичные по назначению фонды, источником начисления которых является себестоимость), включаемые в себестоимость продукции. Иными словами: затраты – это расходы, включаемые в себестоимость продукции отчетного периода и учитываемые при налогообложении прибыли для целей бухгалтерского учета.

Выраженные в денежной форме текущие затраты организации на производство и сбыт продуктов труда образуют себестоимость продукции.

В целях налогообложения понятие «себестоимость» не применяется, поскольку сумма расходов, которая в текущем отчетном периоде принимается к вычету при исчислении налога на прибыль, не соответствует величине фактической себестоимости продукции в бухгалтерском учете.

В Налоговом кодексе РФ к расходам относятся затраты, а в ряде случаев убытки, если они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение в дальнейшем дохода. При этом расходами в целях исчисления налога на прибыль признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (ст. 252 НК РФ).

Таким образом, мы видим, что в бухгалтерском учете имеется определение: «расходы, включаемые в себестоимость продукции или формирующие затраты отчетного периода», а в налоговом: «затраты, формирующие расходы предприятия, учитываемые при налогообложении прибыли». Другими словами, в налоговом учете затраты после «фильтрации» образуют расходы учитываемые при налогообложении прибыли, а в бухгалтерском учете, наоборот, расходы после «фильтрации» образуют затраты учитываемые при формировании прибыли для целей бухгалтерского учета.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» для целей бухгалтерского учета расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, относятся к расходам по обычным видам деятельности. К таким расходам также относятся расходы, осуществление которых связано с выполнением работ или оказанием услуг.

Расходами по обычным видам деятельности считаются также возмещение стоимости основных средств и нематериальных активов.

Для целей бухгалтерского учета при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Прочие расходы, классифицированные таковыми для целей бухгалтерского учета, не учитываются в составе расходов на производство и реализацию продукции, так как они не связаны с процессом создания и реализации продукции, и поэтому нами в данном разделе, не рассматриваются.

Кроме прочих расходов не учитываются в составе себестоимости продукции затраты, связанные с осуществлением капитальных и финансовых вложений.

Типовая номенклатура статей затрат, составляющих себестоимость конкретного вида продукции, может включать в себя:

- сырье и основные материалы (возвратные отходы подлежат вычету);
- покупные изделия, комплектующие изделия и полуфабрикаты;
- топливо и энергию для технологических целей;
- заработную плату производственного персонала;
- отчисления на социальное страхование производственного персонала
- амортизацию основных средств;
- затраты на подготовку и освоение производства;
- общепроизводственные затраты;
- общехозяйственные затраты;
- потери от брака;
- прочие производственные затраты;
- затраты, связанные с продажей продукции.

Сумма всех затрат (кроме последней) образует *производственную себестоимость продукции*.

Сумма всех статей затрат (включая и последнюю) образует *полную себестоимость продукции*.

Группировка затрат по калькуляционным статьям служит основой для калькулирования себестоимости произведенной продукции. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданной продукции полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности организации.

Правила учета затрат на производство продукции в размере элементов и статей, исчисления себестоимости продукции устанавливаются отраслевыми Методическими указаниями (рекомендациями) по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции.

5.2. Понятие и объекты калькулирования себестоимости продукции

Калькулирование – это исчисление себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

В процессе калькулирования исчисляют себестоимость:

- всего выпуска продукции, выполненных работ и оказанных услуг;
- отдельных видов продукции, работ, услуг, основного и вспомогательного производств, а также обслуживающих производств и хозяйств; полуфабрикатов, используемых для последующей переработки или продажи;

- продукции, работ, услуг отдельных подразделений;
- незавершенного производства.

Указанные показатели себестоимости используются для составления отчета о прибылях и убытках, управления себестоимости продукции, определения цен на продукцию (работы, услуги), а также результатов деятельности организации и ее отдельных подразделений и т.п.

Различают *плановую, сметную, нормативную и отчетную, или фактическую*, калькуляции.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода. Разновидностью плановой являются *сметные калькуляции*, которые составляют на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

Нормативную калькуляцию составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе его работы. При стабильных ценах на используемые ресурсы текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, ниже. Именно поэтому и нормативная себестоимость продукции в начале года, как правило, выше плановой, а в конце года — ниже.

Отчетные, или фактические, калькуляции составляются по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включают и не планируемые непроизводительные расходы.

Объекты калькулирования — отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, незавершенное производство, работы и услуги, себестоимость которых определяется. Аналитический учет затрат на производство ведется, как правило, по объектам калькулирования. Разрешается открывать аналитические счета не на каждый объект, а на их группу.

Для каждого объекта калькулирования необходимо правильно выбрать калькуляционную единицу, в качестве которой применяют:

- натуральные единицы (тонны, метры, штуки и т.п.);
- условно-натуральные единицы, исчисляемые с помощью коэффициентов (тысяча условных банок консервов, спирт 100 % крепости и др.);
- стоимостные единицы (затраты на рубль проданной продукции, на 1000 руб. стоимости запасных частей и т.п.);
- трудовые единицы (один нормо-час, одна нормо-смена).

Калькуляционные единицы могут не совпадать с учетной натуральной единицей. В перерабатывающих организациях, например, учетной единицей является 1 кг продукции, а калькуляционной единицей —1т или 1 ц.

5.3. Способы исчисления себестоимости отдельных видов продукции

В процессе калькулирования исчисляют себестоимость всей продукции, ее отдельных видов и единиц отдельных видов.

При исчислении себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) используют следующие способы: прямого расчета, суммирования затрат, нормативный, пропорционального распределения затрат, исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат, комбинированный способ.

Способ прямого расчета. Сущность данного способа заключается в делении учтенных по статьям калькуляции затрат на количество единиц выпущенной продукции. Этот способ самый простой и точный. Применяется в тех производствах, где выпускается один вид продукции. Его можно использовать также при производстве нескольких видов продукции, если можно осуществлять раздельный учет затрат по каждому виду продукции.

Способ прямого расчета применяют, как правило, при попроцессном методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Способ суммирования затрат. При данном способе себестоимость единицы продукции исчисляют суммированием затрат по отдельным стадиям процесса ее производства или отдельным частям изделия. Например, себестоимость турбины определяют суммированием затрат по каждому технологическому комплексу ее производства.

Нормативный способ. Сущность его заключается в следующем: отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции фактическая себестоимость продукции ($З_ф$) определяется алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам ($З_н$) с величиной отклонений от норм (О) и величиной изменений норм (И), т.е. по следующей формуле:

$$З_ф = З_н \pm О \pm И.$$

Нормативный способ калькулирования себестоимости продукции применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

Способ пропорционального распределения затрат. При данном способе затраты на производство распределяют между видами продукции пропорционально какому-либо базису (объему производства отдельных видов продукции в натуральных показателях, стоимости произведенной продукции по ценам продажи и т.п.). Более детально сущность данного способа будет рассмотрена при изложении особенностей калькулирования в комплексных производствах.

Способ исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат на производство. В производствах с комплексной переработкой исходного сырья в едином технологическом процессе вырабатывается несколько видов продукции и, как правило, образуются отходы. Такие производства наблюдаются в химической, горной, нефтеперерабатывающей, пищевой промышленности, цветной металлургии, животноводстве и других отраслях. Для исчисления себестоимости полученных в процессе переработки сырья продуктов они классифицируются на основную продукцию, попутную продукцию и отходы.

В качестве основных признаков классификации продукции на основную и попутную целесообразно принять целевое назначение продуктов переработки исходного сырья и материалов, общественную значимость этих продуктов и их стоимость, определяемую в значительной мере тем, какая часть исходного сырья и материалов войдет в состав вырабатываемых продуктов.

С учетом этих признаков под основной продукцией следует понимать продукцию, высокие потребительские качества которой определяют основную цель переработки исходного сырья и материалов и включающую в себя большую часть его стоимости.

Попутная продукция выработана из исходного сырья и материалов вместе с основной, но отличается от нее целевым назначением, потребительскими качествами и включает в себя меньшую (по сравнению с основной продукцией) часть стоимости исходного сырья и материалов.

Отходы производства — это остатки исходного сырья и материалов, имеющие сравнительно невысокую общественную полезность, дальнейшая переработка которых в основном производстве организации невозможна или экономически нецелесообразна.

В качестве примера классификации продуктов, полученных от переработки исходного сырья, может служить продукция от убоя скота в мясожировом производстве. Основной продукцией является мясо на костях, попутной продукцией — субпродукты, жир топленный, шкуры и кишечные фабрикаты, отходами — содержимое желудочно-кишечного тракта животных.

Классификация продукции, полученной из исходного сырья к материалов, на основную, попутную продукцию и отходы содержится в отраслевых инструкциях по планированию, учету и калькулирования себестоимости продукции.

При способе исключения стоимости попутной продукции себестоимость основной продукции определяют вычитанием из общей суммы затрат стоимости попутной продукции, оцениваемой по установленным ценам.

Комбинированный способ предполагает использование различных способов исчисления себестоимости продукции. Особенно широко используется в комплексных производствах.

Отходы производства — это остатки исходного сырья и материалов, имеющие сравнительно невысокую общественную полезность, дальнейшая переработка которых в основном производстве организации невозможна или экономически нецелесообразна.

В качестве примера классификации продуктов, полученных от переработки исходного сырья, может служить продукция от убоя скота в мясожировом производстве. Основной продукцией является мясо на костях, попутной продукцией — субпродукты, жир топленный, шкуры и кишечные фабрикаты, отходами — содержимое желудочно-кишечного тракта животных.

Классификация продукции, полученной из исходного сырья и материалов, на основную, попутную продукцию и отходы содержится в отраслевых инструкциях по планированию, учету и калькулирования себестоимости продукции.

При способе исключения стоимости попутной продукции себестоимость основной продукции определяют вычитанием из общей суммы затрат стоимости попутной продукции, оцениваемой по установленным ценам.

Комбинированный способ предполагает использование различных способов исчисления себестоимости продукции. Особенно широко используется в комплексных производствах.

5.4. Особенности калькулирования себестоимости продукции в комплексных производствах

Основной особенностью совместно производимой продукции является невозможность ее идентификации до достижения определенной точки в процессе производства, которая называется точкой разделения. При этом разделение исходного сырья на отдельные продукты может осуществляться одновременно или в разные периоды.

До точки разделения возникают общие расходы, состоящие из стоимости перерабатываемого сырья и расходов по его переработке. После точки разделения, полученные продукты могут считаться готовой продукцией (например, мясо на костях) или подвергаться дальнейшей переработке (субпродукты, жир-сырец, кишечное сырье, сырые шкуры). В последнем случае затраты на последующую обработку относят на отдельные виды основных и попутных продуктов.

При выработке основных и попутных продуктов возникает необходимость распределения общих расходов между отдельными видами продукции. С этой целью используют разные способы пропорционального распределения затрат. Эти способы можно разделить на два вида:

1) на основе натуральных показателей;

2) на основе стоимостных показателей.

Способы распределения общих расходов на основе натуральных показателей. В данной группе способов самым простым является способ распределения общих расходов пропорционально объему производства различных продуктов.

При данном способе общие расходы (60 000 руб.) делят на общее количество произведенных продуктов (1000 кг) и получению себестоимость единицы продукции по каждому виду продукции (60руб.) умножают на ее количество (табл. 5.1).

Таблица 5.1. - Распределение расходов пропорционально объему производства

Вид продукции	Количество, кг	Общие затраты, руб.	Себестоимость единицы продукции, руб.
А	500	30 000	60
Б	300	18 000	60
В	200	12 000	60
Итого	1 000	60 000	60

Применение данного способа основано на предположении, что все выработанные продукты имеют одинаковую себестоимость и цену продажи. Если цены продажи отдельных видов продукции будут различными, то это может привести к различной рентабельности, а иногда и убыточности отдельных видов совместно произведенной продукции.

Кроме того, данный способ распределения общих расходов можно применить лишь при производстве продукции, измеряемой в одних и тех же единицах. В отношении продуктов, представляющих собой твердые вещества, жидкости, газы и т.п., найти общую основу измерения их количества довольно сложно. Указанные особенности ограничивают возможности применения данного способа распределения общих расходов.

Коэффициентный способ распределения общих расходов применяется в комплексных производствах, когда из исходного сырья вырабатывается несколько видов основной продукции.

Для распределения общих затрат между видами продукции осуществляют следующие процедуры:

- каждому виду продукции присваивают коэффициент пересчета в приведенную единицу;
- количество каждого вида продукции умножают на установленные коэффициенты пересчета;
- определяют общее количество приведенных единиц (суммированием их количества по каждому виду продукции);
- общие затраты делят на общее количество приведенных единиц и исчисляют себестоимость одной приведенной единицы,
- себестоимость приведенной единицы умножают на количество приведенных единиц по каждому виду продукции (табл. 5.2).

Таблица 5.2. - Коэффициентный способ распределения общих расходов

Говядина	Количество в натуре, тонн	Коэффициент перерасчета	Количество приведенных единиц	Общие затраты, тыс. руб.	Себестоимость единицы продукции, тыс. руб.
1	2	3	4	5	6
I категории	610	1,0	610	30 500	50
II категории	300	0,6	180	9000	30
Тощая	20	0,5	10	500	25
Итого	930	X	800	40 000	X

В данной таблице общие затраты (40 000 руб.) делят на общее количество приведенных единиц (800); себестоимость приведенной единицы (50 000 руб.) умножают на количество приведенных единиц по каждому виду продукции (610, 180, 10).

Коэффициенты пересчета по отдельным видам продукции устанавливают с учетом особенностей их производства, норм выхода отдельных продуктов из единицы сырья, совокупных потребительских свойств, соотношения затрат на обработку, цен продажи, физико-химических свойств получаемых продуктов и других признаков.

Способы распределения общих расходов на основе стоимостных показателей

Способ распределения общих затрат пропорционально стоимости продукции по ценам реализации. При данном способе общие затраты распределяют между видами выработанной продукции пропорционально их стоимости по ценам продажи (табл. 5.3).

По данным приведенной таблицы общие затраты (60 тыс. руб. распределены между продуктами «А», «Б» и «В» пропорционально их стоимости по ценам продажи (50 тыс. руб., 30 тыс. руб. и 20 тыс. руб.). Прибыль по указанным видам продукции составит соответственно 20 тыс. руб. (50 000 — 30 000), 12 тыс. руб. (30 000 — 18 000) и 8 тыс. руб. (20 000 —12 000), а рентабельность по отношению к стоимости продукции по ценам продажи — 40 % (20 тыс. руб.: 50 тыс. руб. х 100 %; 12 тыс. руб.: 30 тыс. руб. х 100 %; 8 тыс. руб.: 20 тыс. руб. х 100 %).

Таблица 5.3.-Распределение общих затрат пропорционально стоимости продукц.

Вид продукции	Стоимость продукции по ценам продажи, руб.	Удельный вес в совокупной продаже, %	Общие затраты, руб.
А	50 000	50	30 000
Б	30 000	30	18 000
В	20 000	20	12 000
Итого	100 000	100	60 000

Способ распределения общих затрат пропорционально себестоимости полуфабрикатов в точке разделения. Данный способ применяют в тех случаях, когда полученные в точке разделения полуфабрикаты подвергаются дополнительной обработке. Для распределения общих расходов между видами вырабатываемой продукции при данном методе осуществляют следующие расчеты (табл. 5.4):

- определяют стоимость каждого вида конечной продукции по ценам продажи (графа 2);
- по каждому виду продукции указывают последующие (после точки разделения) затраты по их обработке (графа 3);
- вычитая из стоимости продукции по ценам продажи последующие затраты по обработке, определяют стоимость каждого вида полуфабрикатов (графа 4);
- определяют удельный вес каждого вида полуфабрикатов (графа 5);
- распределяют общие расходы по видам полуфабрикатов пропорционально их удельному весу в общей совокупности (графа 6).

Таблица 5.4. - Распределение общих расходов пропорционально себестоимости полуфабрикатов

Вид продукции	Стоимость продукции по ценам продажи, руб.	Последующие затраты, руб.	Стоимость, полуфабрикатов	Удельный вес полуфабрикатов, %	Общие расходы, руб.	Прибыль, руб.	Рентабельное п. %
1	2	3	4	5	6	7	8
А	50 000	9000	41 000	51	30 600	10 400	20,8
Б	30 000	6000	24 000	30	18 000	6000	20,0
В	20 000	5000	15 000	19	11 400	3600	18,0
Итого	100 000	20 000	80 000	100	60 000	20 000	20,0

При использовании данного способа распределения общих расходов рентабельность совместно полученных продуктов может быть различной. Для обеспечения одинаковой рентабельности продуктов, полученных в едином процессе, используют способ распределения общих расходов на основе постоянной доли прибыли в объеме продажи. При данном способе для распределения общих расходов осуществляют следующие расчеты:

1) определяют стоимость каждого вида продукции по ценам продажи;

2) исчисляют сумму прибыли по каждому виду продукции, исходя из установленного для всех продуктов одинакового уровня рентабельности;

3) вычитанием из стоимости продуктов по ценам продажи сумм прибыли определяют себестоимость каждого вида продукции;

4) вычитанием из показателей себестоимости последующих затрат рассчитывают общие расходы по видам продукции (табл. 5.5).

После распределения общих затрат между основной и попутной продукцией себестоимость основной продукции определяют суммированием последующих и

общих затрат. Себестоимость единицы определяют делением совокупных затрат на количество единиц продукции. Таким же образом определяют и себестоимость отдельных видов попутных продуктов.

Таблица 5.5. - Распределение общих расходов на основе постоянной доли прибыли в объеме продажи

Показатели	Вид продукции			Итого
	А	Б	В	
1. Стоимость продукции по ценам продажи, руб.	50 000	30 000	20 000	100 000
2. Сумма прибыли (при 20% рентабельности)	10 000	6000	4000	20 000
3. Себестоимость продукции	40 000	24 000	16 000	80 000
4. Последующие затраты	9000	6000	5000	20 000
5. Общие затраты (п. 3 - п. 4)	31 000	18 000	11 000	60 000

5.5. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Данный метод применяется в организациях со следующими признаками производственного процесса:

- массовый характер производства одного или нескольких видов, продукции;
- краткий период технологического процесса;
- отсутствие или незаконченность незавершенного производства.

К таким организациям следует отнести организации добывающих отраслей промышленности (угледобывающей, нефтедобывающей и др.), промышленности строительных материалов, электро- и теплостанции и др. Широко применяется попроцессный метод в энергетических хозяйствах вспомогательных производств.

При попроцессном методе затраты учитываются по установленным статьям калькуляции по всему производственному процессу или, кроме того, по отдельным стадиям процесса производства. По окончании отчетного периода совокупные затраты по производственному процессу делят на количество единиц выпущенной продукции и исчисляют себестоимость одной калькуляционной единицы.

В зависимости от количества наименований выпускаемой продукции и наличия незавершенного производства различают три варианта исчисления себестоимости единицы продукции.

Первый вариант (самый простой) применяется в основном производстве тех организаций, где вырабатывается один вид продукции и отсутствует незавершенное производство, — организациях угольной и горнорудной промышленности, при производстве строительных материалов, а также в энергетических хозяйствах вспомогательных производств. Себестоимость единицы продукции в ука-

занных производствах определяют делением суммы затрат по производственному процессу на количество единиц выпущенной продукции.

В угольной промышленности, например, затраты по добыче и продаже угля, учтенные по всем стадиям технологического процесса (подготовительная выработка, выемка угля, погрузка в вагоны, транспортировка, порододоработка, сортировка и обогащение угля), делят на количество тонн добытого угля и определяют себестоимость одной тонны. В электросиловом хозяйстве вспомогательных производств затраты по нему делят на количество выработанной электроэнергии и определяют себестоимость 1 кВт/ч.

Второй вариант применяют в тех производствах, где вырабатывается несколько видов продукции и отсутствует незавершенное производство, — в электростанциях, где одновременно вырабатывается электро- и тепловая энергия, организациях нефтедобывающей промышленности (добываются нефть и газ) и др.

При одновременной выработке или добыче различных видов продукции затраты, относящиеся к определенному виду продукции, учитывают по этим видам продукции. Общие для всех видом продукции расходы распределяют между видами продукции, установленными в организации способами.

Например, при добыче нефти и газа затраты по амортизации скважин, на текущий ремонт подземного оборудования, на увеличение отдачи пластов, деэмульсию, перекачку и хранение нефти, стоимость потребленной электроэнергии относят на нефть, а расходы на сбор и транспортировку газа — на газ. Все остальные расходы по добыче нефти и газа распределяют между ними пропорционально массе валовой добычи нефти и газа.

Третий вариант исчисления себестоимости единицы продукции и применяется в производствах с достаточно длительным периодом процесса производства и имеющих незавершенное производство на конец отчетного периода — организациях лесозаготовительной, торфяной промышленности и т.п.

Остатки незавершенного производства на начало и конец отчетного периода оценивают установленным в организации способом (как правило, по нормативной себестоимости). Затем затраты отчетного периода корректируют на стоимость незавершенного производства на начало и конец отчетного периода и скорректированную сумму затрат делят на количество единиц выработанной продукции.

В некоторых организациях незавершенное производство пересчитывают по установленным коэффициентам в готовую продукцию. Себестоимость единицы продукции в этом случае определяют суммы затрат отчетного месяца на количество приведенных единиц.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Данный метод применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). Под переделом понимают совокупность

технологических операций по выработке промежуточного продукта (полуфабриката) или готовой продукции (на последнем переделе).

В черной металлургии переделами являются выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), прокат (прокатный цех); в текстильной промышленности — выработка пряжи, изготовление ткани и ее крашение.

Попередельный метод, кроме того, широко применяют в деревообрабатывающей, химической, целлюлозно-бумажной и ряде других отраслей промышленности.

При попередельном методе затраты на производство учитывают только по видам продукции и статьям калькуляции, но и переделам.

При комплексном использовании сырья или полуфабрикатов вырабатываемую продукцию различных сортов и марок переводят в условный сорт с помощью системы коэффициентов. При изготовлении из одного и того же вида сырья нескольких продуктов выделяют основной продукт. Остальные рассматривают как попутные и оценивают их по установленным ценам. Стоимость оцененной попутной продукции вычитают из общей суммы затрат на производство, а оставшиеся затраты относят на себестоимость основного продукта.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки и тем самым обеспечивать более действенный контроль над себестоимостью продукции.

При попередельном методе используют важнейшие элементы нормативного метода — систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет изменений этих норм. В первичной документации и оперативной отчетности фактический расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии и др. необходимо сопоставлять с нормативным. Использование элементов нормативного метода позволяет ежедневно осуществлять контроль за затратами на производство, вскрывать причины отклонений от норм, выявлять резервы снижения себестоимости продукции.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Данный метод используется в индивидуальных и мелкосерийных производствах (строительстве, производстве турбин, блюмингов, самолетов и т.п.). Кроме того, он широко применяется во вспомогательных производствах, особенно на ремонтных работах.

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы. При изготовлении крупных изделий и при длительном процессе производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие законченные конструкции.

Заказы открывают в плановом отделе на основании договоров с заказчиками или по заявкам структурных подразделений организации. В заказе указывают, какие изделия или работы подлежат выполнению, их объем, сроки исполнения, исполнителей и плановую себестоимость. Каждому заказу присваивается порядковый номер (шифр заказа).

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведут на основании первичных документом по учету выработки, расходу материалов и др., в которых обязательно указывают соответствующий шифр заказа. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве или данной отрасли способам.

При этом методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа. Время составления отчетной калькуляции не совпадает со временем составления периодической отчетности.

При частичном выполнении заказов и сдаче их заказчикам частичный выпуск оценивают по плановой себестоимости данного заказа или по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, условиях Производства. В обоих случаях допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства.

Законченные работы по заказу оформляют документами на приемку произведенной продукции или выполненных работ (актами, ведомостями и др.).

В индивидуальных производствах себестоимость произведенной продукции определяют суммированием затрат по статьям калькуляции. В мелкосерийном производстве фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют делением общей суммы затрат на количество выработанных изделий.

По окончании заказа фактические затраты по каждой статье калькуляции сравнивают с плановыми, выявляют отклонения по ним, выясняют причины и виновников отклонений для принятия решений по снижению себестоимости продукции (работ, услуг) на будущие периоды.

Последующий (после выполнения заказа) контроль над затратами при позаказном методе не всегда дает должный эффект. Поэтому главной задачей при позаказном методе является повышение оперативности контроля над прямыми затратами. Что возможно при внедрении основных элементов нормативного метода учета затрат (учета затрат по нормам и отклонений от норм) по всем операциям и работам осуществляемых заказов.

Нормативный метод калькулирования себестоимости продукции

Данный метод основан на использовании нормативного способа калькулирования себестоимости продукции, сущность которого рассмотрена в 4 пункте.

Для использования нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо:

- составлять нормативные калькуляции по каждому виду продукции (работ, услуг);
- учитывать изменения, вносимые в текущие нормы затрат;
- выявлять отклонения фактических затрат от нормативных и определять причины и виновников этих отклонений;
- фактическую себестоимость отдельных видов продукции (работ, услуг) исчислять прибавлением к нормативным затратам отклонений фактических затрат от норм и изменений, вносимых в нормы затрат.

Нормативные калькуляции в финансовом и управленческом учете имеют многоцелевое назначение. В планировании они используются для расчетов плановой себестоимости продукции, сметы затрат на производство, определения цен продажи на продукцию, трансфертных цен, смет затрат по центрам ответственности. В учете нормативные калькуляции необходимы для оценки нет незавершенного производства и брака продукции, контроля над себестоимостью продукции, исчисления фактической себестоимости отдельных видов продукции и всей продукции в целом.

Количество и структура нормативных калькуляций зависят от сложности технологического процесса производства и уровня организации производства.

В массовых и крупносерийных производствах нормативные калькуляции составляются по деталям, узлам, цеховым машино-комплектам, полуфабрикатам, процессам сборки сборочных единиц, по изделиям. Во вспомогательных производствах они составляются по заказам на технологическое оснащение, изготовление типовых инструментов, на единицы ремонтной сложности, энергоносителей, транспортных работ, группы запасных частей и т.п.

Для составления нормативных калькуляций организация должна иметь соответствующую нормативную базу — нормативные документы технической подготовки производства, нормативы расхода производственных ресурсов, вспомогательную нормативную документацию.

Учет изменений норм

Вновь разработанные нормы утверждаются руководителем организации или уполномоченными им лицами. На основе распорядительных документов соответствующие службы выписывают извещения об изменении норм и передают их в цеха, в отдел снабжения и экономические службы.

В извещениях указывают нормы до и после изменения, основания для внесения изменений, дату введения новых норм, шифры структурных подразделений, использующих измененные нормы шифры изделий, по которым изменены нормы, и другие данные. С изменениями, оказывающими влияние на оплату труда рабочих (норм времени и расценок), рабочие должны быть ознакомлены до введения новых норм.

Учет отклонений от норм

Отклонения от норм — это выявленная разница между фактическими и нормативными затратами. По содержанию отклонения делят на отрицательные (перерасход) и положительные (экономия).

Отрицательные отклонения возникают при нарушении технологического процесса производства продукции, недостатков в организации и управлении производством (при порче сырья и материалов, наличии брака, при сверхурочных работах и т.п.).

Положительные отклонения, как правило, являются следствием мер, направленных на повышение эффективности производства (при рациональном использовании отходов, устранении брака, совершении технологии производства и т.п.). Положительные отклонения могут возникать при использовании заниженных норм, и этот остаток устраняется их изменением в сторону повышения.

Для учета отклонений от норм используют способы документирования, инвентарный, расчетный. Способы документирования и инвентарный используют для учета отклонений по прямым переменным затратам. Расчетный способ применяется, как правило, для учета отклонений по косвенным переменным расходам.

Аналитический учет отклонений от норм осуществляется по местам возникновения затрат, причинам, видам выпускаемой продукции, статьям калькуляции.

Пересчет остатков незавершенного производства

Остатки незавершенного производства на конец предыдущего месяца являются остатками незавершенного производства на начало месяца. На конец предыдущего месяца незавершенное производство было оценено исходя из норм, действующих в прошлом месяце.

При изменении норм на отчетный месяц возникает необходимость переоценки незавершенного производства на начало месяца, исходя из норм, установленных на отчетный месяц. Такая переоценка осуществляется двумя способами — прямого пересчета всех объектов незавершенного производства на величину из-

менения норм и укрупненного пересчета по калькуляционным статьям на величину изменения норм.

При способе прямого пересчета всех объектов незавершенного производства на величину изменения норм стоимостные показатели незавершенного производства по деталям, узлам, полуфабрикатам и другим объектам незавершенного производства умножают на величину изменения норм в процентах. Этот способ переоценки незавершенного производства позволяет получить достаточно достоверные данные, но отличается трудоемкостью.

При способе укрупненного пересчета по калькуляционным статьям на величину изменения норм остатки незавершенного производства по каждой калькуляционной статье умножают на исчисленный процент изменений (табл. 5.6).

Таблица 5.6. - Ведомость перерасчета остатков незавершенного производства

Наименование статьи	Незавершенное производство на начало месяца	Текущие нормы		Изменение норм, %	Незавершенное производство на начало месяца после пересчета	Величина изменений норм
		на 01.08	на 01.0			
1	2	3	4	5	6	7
Материалы и т.д.	10 000	10	9,5	95	9500	-500

Второй способ переоценки незавершенного производства отличается меньшей трудоемкостью, чем первый, поэтому он находит большее применение.

При незначительных объемах незавершенного производства не особо существенных изменениях норм организации не пересчитывают незавершенное производство. Изменения норм по незавершенному производству и выявленные отклонения от норм относят на товарный выпуск продукции.

Сводный учет затрат и калькулирования себестоимости продукции

Исчисление фактической себестоимости отдельных видов продукции при нормативном методе осуществляют в ведомостях сводного учета затрат на производство. Упрощенная форма указанной ведомости представлена в табл. 5.7.

Остатки незавершенного производства на начало месяца (графа 2) в данную ведомость переносят из ведомости предыдущего месяца; отклонения по изменениям норм (графа 3) — из ведомости пересчета остатков незавершенного производства (табл. 6). Остаток незавершенного производства на конец месяца (графа 12) определяется по данным инвентаризации или оперативного учёта и норм затрат, действующих в отчетном месяце.

Затраты, приходящиеся на брак (графа 6), исчисляют по документам о браке и действующим в отчетном месяце нормам; недостатки или излишки, выявленные при инвентаризации незавершенного производства (графа 7), также оценивают исходя из действующих в отчетном месяце норм. Порядок расчета показателей по остальным графам таблицы показан в таблице.

На основе показателей ведомостей сводного учета затрат организации, составляют отчетные калькуляции по всей продукции в целом и по отдельным видам. Формы калькуляционных расчетов, количество составляемых калькуляций зависят в основном от производственных особенностей организации.

Таблица 5.7. - Ведомость свободного учета затрат

Статьи затрат	Незавершенное производство на начало месяца		Затраты за отчетный месяц		Затраты на брак по текущим нормам	Недостачи (-), излишки (+) незавершенного производства по текущим нормам	Списано затрат на выпуск продукции				Незавершенное производство на конец месяца по текущим нормам
	по текущим нормам	по изменениям	по текущим нормам	по отклонениям от норм			по текущим нормам (гр.2 + гр.4 -- гр.6±гр.7--гр.12)	по отклонениям от норм (гр.5)	по изменениям норм (гр.3)	фактическая себестоимость (гр.8 ± гр.9± ± гр.10)_	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Материалы	10 000	-500	100 000	+ 1000	700	—	98 300	+ 1000	-500	98 8000	11 000
Заработная плата производственных рабочих и т.д.	5000	-300	50 000	-500	400		49 600	-500	-300	48800	5000
Итого	20 000	-1000	200000	+800	2000		193 000	+800	-1000	192 800	25 0

5.6. Затраты на производство продукции

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

Информация о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации, обобщается на счете 20 «Основное производство».

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы вспомогательных производств списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства». Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Потери от брака списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 28 «Брак в производстве».

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ

и услуг. Эти суммы могут списываться со счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 90 «Продажи» и др.

Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства (Инструкция по применению Плана счетов).

Калькулирование полной производственной себестоимости продукции

Пример 1. Организация осуществляет производство двух видов продукции — А и Б. Затраты организации на производство продукции в отчетном периоде составили:

Статьи затрат	продукция А	продукция Б
Сырье и материалы	90 000	200 000
Возвратные отходы (вычитаются)	1500	3000
Топливо и энергия	25 000	50 000
Заработная плата производственных рабочих	40 000	95 000
Страховые взносы	13 600	32 300
Услуги сторонних организаций (аренда и др.)	16 000	28 000
Амортизация основных средств	10 000	24 000

Общехозяйственные расходы составляют 47 000 руб.

Согласно учетной политике организации общехозяйственные расходы распределяются между отдельными видами продукции пропорционально заработной плате производственных рабочих.

Доля общехозяйственных расходов, участвующая в формировании себестоимости продукции А, составит:

47 000 руб. · [40 000 руб.: (40 000 руб. + 95 000 руб.)] = 13 926 руб.

Доля общехозяйственных расходов, участвующая в формировании себестоимости продукции Б, составит:

47 000 руб. · [95 000 руб.: (40 000 руб. + 95 000 руб.)] = 33 074 руб.

Допустим, что незавершенное производство отсутствует. Готовая продукция принята на склад. Составим бухгалтерские проводки и определим полную производственную себестоимость выпущенной продукции.

Учет затрат на производство продукции А:

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 1 «Продукция А»

Кредит 10 «Материалы», субсчет 1 «Сырье и материалы» - на сумму стоимости сырья и материалов - 90 000 руб.;

Дебет 10 «Материалы», субсчет 6 «Прочие материалы»

Кредит 20 «Основное производство», субсчет 1 «Продукция А» - на сумму стоимости возвратных отходов - 1500 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 1 «Продукция А»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму стоимости потребленных электроэнергии, пара, газа - 25 000 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 1 «Продукция А»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на сумму заработной платы производственных рабочих - 40 000 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 1 «Продукция А»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - на сумму единого социального налога - 14 240 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 1 «Продукция А»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - на сумму стоимости услуг сторонних организаций - 16 000 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 1 «Продукция А»

Кредит 02 «Амортизация основных средств» - на сумму начисленной амортизации - 10 000 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 1 «Продукция А»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы» - на сумму общехозяйственных расходов - 13 926 руб.

Дебет 43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Продукция А»

Кредит 20 «Основное производство», субсчет 1 «Продукция А» - на сумму полной производственной себестоимости продукции А - 207 026 руб.
(90 000 руб. – 1 500 руб. + 25 000 руб. + 40 000 руб. + 13 600 руб. + 16 000 руб. + 10 000 руб. + 13 926 руб.).

Учет затрат на производство продукции Б:

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Продукция Б»

Кредит 10 «Материалы», субсчет 1 «Сырье и материалы» - на сумму стоимости сырья и материалов - 200 000 руб.;

Дебет 10 «Материалы», субсчет 6 «Прочие материалы»

Кредит 20 «Основное производство», субсчет 2 «Продукция Б» - на сумму стоимости возвратных отходов - 3000 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Продукция Б»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму стоимости потребленных электроэнергии, пара, газа - 50 000 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Продукция Б»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на сумму заработной платы производственных рабочих - 95 000 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Продукция Б»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - на сумму единого социального налога - 32 300 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Продукция Б»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - на сумму стоимости услуг сторонних организаций - 28 000 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Продукция Б»

Кредит 02 «Амортизация основных средств» - на сумму начисленной амортизации - 24 000 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Продукция Б»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы» - на сумму общехозяйственных расходов - 33 074 руб.

Дебет 43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Продукция Б»

Кредит 20 «Основное производство», субсчет 2 «Продукция Б» - на сумму полной производственной себестоимости продукции Б-459 374 руб. (200 000 руб. – 3000 руб. + 50 000 руб. + 95 000 руб. + 32 300 руб. + 28 000 руб. + 24 000 руб. + 33 074 руб.).

Калькулирование сокращенной производственной себестоимости продукции

Пример 2. Немного изменим условия примера 1 и рассмотрим вариант, когда организация списывает условно-постоянные расходы непосредственно в дебет счета учета продаж, формируя таким образом на счете 20 «Основное производство» сокращенную (неполную) производственную себестоимость.

Составим бухгалтерские проводки и определим сокращенную производственную себестоимость выпущенной продукции Учет затрат на производство продукции А:

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 1 «Продукция А»

Кредит 10 «Материалы», субсчет 1 «Сырье и материалы» - на сумму стоимости сырья и материалов — 90 000 руб.;

Дебет 10 «Материалы», субсчет 6 «Прочие материалы»

Кредит 20 «Основное производство», субсчет 1 «Продукция А» - на сумму стоимости возвратных отходов - 1500 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 1 «Продукция А»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму стоимости потребленных электроэнергии, пара, газа - 25 000 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 1 «Продукция А»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на сумму заработной платы производственных рабочих - 40 000 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 1 «Продукция А»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - на сумму страховых взносов - 13 600 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 1 «Продукция А»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - на сумму стоимости услуг сторонних организаций - 16 000 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 1 «Продукция А»

Кредит 02 «Амортизация основных средств» - на сумму начисленной амортизации — 10 000 руб.;

Дебет 43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Продукция А»

Кредит 20 «Основное производство», субсчет 1 «Продукция А» - на сумму неполной (сокращенной) производственной себестоимости продукции А - 193 100 руб. (90 000 руб. - 15 00 руб. + 25 000 руб. + 40 000 руб. + 13 600 руб. + 16 000 руб. + 10 000 руб.).

Учет затрат на производство продукции Б:

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Продукция Б»

Кредит 10 «Материалы», субсчет 1 «Сырье и материалы» - на сумму стоимости сырья и материалов - 200 000 руб.;

Дебет 10 «Материалы», субсчет 6 «Прочие материалы»

Кредит 20 «Основное производство», субсчет 2 «Продукция Б» - на сумму стоимости возвратных отходов - 3000 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Продукция Б»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму стоимости потребленной электроэнергии, пара, газа - 50 000 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Продукция Б»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на сумму заработной платы производственных рабочих - 95 000 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Продукция Б»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - на сумму единого социального налога - 32 300 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Продукция Б»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - на сумму стоимости услуг сторонних организаций - 28 000 руб.;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Продукция Б»

Кредит 02 «Амортизация основных средств» - на сумму начисленной амортизации - 24 000 руб.;

Дебет 43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Продукция Б»

Кредит 20 «Основное производство», субсчет 2 «Продукция Б» - на сумму неполной (сокращенной) производственной себестоимости продукции Б - 426 300 руб. (200 000 руб. - 3 000 руб. + 50 000 руб. + 95 000 руб. + 32 300 руб. + 28 000 руб. + 24 000 руб.).

Общехозяйственные расходы, связанные с производством продукции А и Б, списываются проводкой:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы» - на сумму общехозяйственных расходов - 47 000 руб.

Бухгалтерские проводки по учету затрат на производство продукции

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Списаны материалы, использованные при производстве продукции (работ, услуг)	20	10
2	Начислена амортизация основных средств, применяемых в основном производстве	20	02
3	Начислена амортизация нематериальных активов, относящихся к основному производству	20	05 (04)
4	Списана стоимость услуг вспомогательных производств	20	23
5	Списаны общепроизводственные расходы	20	25

6	Списаны общехозяйственные расходы	20	26
7	Списана стоимость полуфабрикатов собственного производства, использованных в основном производстве	20	21
8	Списана стоимость производственного брака	20	28
9	Списана стоимость работ (услуг), выполненных (оказанных) сторонними организациями для нужд основного производства	20	60 (76)
10	Начислены страховые взносы	20	69
11	Начислена заработная плата производственным рабочим	20	70
№	Содержание операции	Дебет	Кредит
12	Произведены отчисления в резервы предстоящих расходов	20	96
13	Списана часть расходов будущих периодов	20	97
14	Списана фактическая производственная себестоимость готовой продукции (при использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ,	40	20
15	Оприходована готовая продукция по производственной себестоимости	43	20
16	Списана фактическая себестоимость выполненных работ, оказанных услуг	90	20

5.7. Учет расходов будущих периодов

К расходам будущих периодов относят затраты, произведенные организацией в предшествующем и (или) отчетном периодах, но подлежащие включению в себестоимость продукции (работ, услуг) в последующих периодах деятельности организации.

Из Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации исключено упоминание о расходах будущих периодов.

Однако это не исключает наличие расходов будущих периодов в учете организации. Понятие «расходы будущих периодов» используется в других нормативных актах по бухгалтерскому учету, например, нормами Положений по бухгалтерскому учету: «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008; «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007; «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 и др.

К расходам будущих периодов, в частности, относятся:

- расходы, понесенные в связи с предстоящими работами по договорам строительного подряда;
- платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа;
- дополнительные расходы по займам;
- начисленные проценты на вексельную сумму, отражаемые в учете организации-векселедателя;
- начисленные проценты и (или) дисконт по облигации, отражаемые в учете организации-эмитента.

Все прочие платежи, ранее относимые в состав будущих расходов, начиная с 1 января 2011 г. следует включать в состав текущих расходов, при условии, что выполняются условия, перечисленные в п. 16 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 или отнести к авансам выданным и отразить в учете в составе дебиторской задолженности.

Сказанное выше относится к следующим расходам, ранее относимым в состав расходов будущих периодов:

- на горно-подготовительные работы;
- на подготовительные к производству работы в связи с их сезонным характером;
- на освоение производств новых видов продукции, установок и агрегатов;
- на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- на неравномерно производимый в течение года ремонт основных средств;
- на страхование;
- на рекламу;
- на получение лицензии на осуществление определенных видов деятельности.

Например, страховую премию, перечисленную страховой компании, следует включить в состав авансов выданных, поскольку организация в одностороннем порядке расторгнуть договор страхования и вернуть предоплату.

Расходы на ремонт основных средств, на рекламу и государственную пошлину за получение лицензии на осуществление определенных видов деятельности, а также расходы на освоение новых производств, установок и агрегатов необходимо включать в состав текущих расходов единовременно.

Сумму отпускных, которая приходится на два и более месяца, необходимо начислять за счет оценочного обязательства, созданного в соответствии с ПБУ 8/2010 и отраженного в бухгалтерском учете на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

Субъекты малого предпринимательства, которые не применяют ПБУ 8/2010, должны включать всю сумму начисленных отпускных в состав текущих расходов.

Для учета расходов будущих периодов предусмотрен активный счет 97 «Расходы будущих периодов».

В дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» относят суммы расходов, произведенных в отчетном (текущем) периоде, но относящихся к будущим периодам.

В кредит счета 97 «Расходы будущих периодов» относят суммы расходов, списанных на счета учета издержек производства и обращения по мере наступления периодов, установленных для их списания.

В бухгалтерском учете расходы будущих периодов будут отражены следующими записями:

Д 97 «Расходы будущих периодов»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражены расходы, понесенные в связи с предстоящими работами;

Д 97 «Расходы будущих периодов»

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - начислены платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности;

Д 97 «Расходы будущих периодов»

К 66 «Учет расчетов по краткосрочным кредитам и займам» - отражены дополнительные расходы по займам, начисленным в соответствии с условиями договора

Д 20 «Основное производство»

К 97 «Расходы будущих периодов» - расходы, понесенные в связи с предстоящими работами списаны на затраты отчетного периода по мере признания выручки;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 97 «Расходы будущих периодов» - соответствующая часть расходов по займам отнесена в состав прочих расходов (расходы будут списаны в течение срока займа или кредитного договора);

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 97 «Расходы будущих периодов» - начисленные проценты по векселю включены в состав прочих расходов (в течение предусмотренного векселем срока выплаты).

Аналитический учет по счету 97 «Расходы будущих периодов» ведется по каждому виду расходов.

5.8. Налоговые аспекты учета затрат на производство

Для целей налогового учета расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) организацией.

Под обоснованными расходами понимается экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под экономически оправданными расходами следует понимать затраты, обусловленные целями получения дохода, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные обычаями делового оборота.

Необходимым условием признания затрат в качестве расходов для целей налогообложения прибыли является подтверждение первичными (оправдательными) документами произведенных затрат.

Для целей налогового учета расходы, связанные с производством и (или) реализацией продукции, товаров (работ, услуг), подразделяются на:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

В случае, когда организация определяет доходы и расходы по методу начисления, для целей налогового учета она должна подразделять расходы на прямые и косвенные.

Прямые расходы, связанные с производством и (или) реализацией, которые включают в себя:

- материальные затраты;
- расходы на оплату труда персонала с отчислениями на социальное страхование;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве продукции (работ, услуг).

К косвенным расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся все иные расходы, за исключением внереализационных расходов.

Порядок признания расходов для целей налогового учета установлен г. 25 НК РФ в зависимости от используемого метода признания выручки от продажи продукции – начисления или кассового.

Для целей налогообложения прибыли, если организация использует метод начисления, то расходы, принимаемые для целей налогообложения прибыли, признаются таковыми в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической оплаты.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае когда сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются организацией самостоятельно.

Расходы организации, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов организации.

В налоговом учете датой осуществления материальных расходов признается:

- дата передачи в производство сырья, материалов;
- дата подписания организацией акта приемки-передачи услуг (работ).

Расходы на оплату труда признаются в качестве расходов ежемесячно исходя из суммы начисленных в установленном порядке расходов на оплату труда.

Амортизация признается в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации, рассчитываемой двумя способами: линейным и нелинейным. При этом в периоде, когда имущество не использовалось для целей производства продукции, выполнении работ, оказании услуг, амортизационные отчисления не учитываются при налогообложении прибыли в качестве расхода.

Расходы на ремонт основных средств признаются в качестве расхода в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты с учетом особенностей, предусмотренных ст. 260 НК РФ.

Датой осуществления прочих расходов признается:

1) дата начисления налогов и сборов – для расходов в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов и иных обязательных платежей;

2) дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления организации документов, служащих основанием для проведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода – для следующих расходов:

- в виде сумм комиссионных сборов;
- в виде расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы, предоставленные услуги;
- в виде арендных (лизинговых) платежей за арендуемое имущество;
- в виде иных подобных расходов;

3) дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) организации – для следующих расходов:

- в виде сумм выплаченных подъемных;
- в виде компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;

4) дата утверждения авансового отчета – для следующих расходов:

- на командировки;
- представительские расходы
- содержание служебного автотранспорта;
- иные подобные расходы.

Если для целей налогообложения организация использует кассовый метод, то расходами признаются затраты после их фактической оплаты. При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

- материальные расходы, а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета организации, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности (например, при товарообменных операциях) – в момент такого погашения. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство;
- амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. При этом допускается амортизация только оплаченного организацией амортизируемого имущества, используемого в производстве;
- расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической оплаты организацией. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда организация погашает указанную задолженность.

Некоторые расходы для целей налогообложения прибыли учитываются в пределах норм, установленных законодательством РФ. Статьи 255, 262-264, 269 и 270 НК РФ устанавливают следующие нормы расходов:

- совокупная сумма взносов работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования, учитывается в целях налогообложения в размере, *не превышающем 12 % от суммы расходов на оплату труда*;

- взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, *не превышающем 6 % от суммы расходов на оплату труда*;

- взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты в случаях смерти и причинения вреда здоровью застрахованного лица, включаются в состав расходов в размере, *не превышающем 15000 руб. в год*, рассчитанном как соотношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников;

- расходы по возмещению затрат работников по уплате процентов по займам на приобретение и строительство жилого помещения. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в размере, *не превышающем 3 % суммы расходов на оплату труда*;

- расходы налогоплательщика на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (в том числе не давшие положительного результата) по перечню, установленному Правительством РФ, включаются в состав прочих расходов ***в*** *размере фактических затрат с коэффициентом 1,5*;

- расходы налогоплательщика на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, признаются для целей налогообложения прибыли *в пределах 1,5 % доходов налогоплательщика*;

- расходы на замену бракованных, утративших товарный вид в процессе перевозки и реализации и недостающих экземпляров периодических печатных изданий в упаковках, *но не более 7 % стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания*;

- потери в виде стоимости бракованной, нереализованной в пределах сроков продукции средств массовой информации и книжной продукции *в пределах не более 10 % стоимости тиража*, а также расходы на списание и утилизацию бракованной и нереализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции;

- платежи (взносы) работодателей по договорам добровольного личного страхования, заключенным со страховыми организациями вследствие заболевания или травмы за первые два дня нетрудоспособности. Совокупная сумма этих платежей (взносов) работодателей и взносов включается в состав расходов в размере, *не превышающем 6 % суммы расходов на оплату труда*;

- *не более 10000 руб. в год на одного работника* при добровольном страховании на случай смерти или утраты трудоспособности в связи с исполнением служебных обязанностей;

- в пределах норм, установленных законодательством РФ при выплате подъемных;

- превышение представительских расходов над нормами расходов для целей налогообложения в размере, *не превышающем 4 % от расходов на оплату труда;*

- превышение расходов на приобретение призов во время рекламных компаний над нормами расходов для целей налогообложения прибыли в размере, *не превышающем 1 % от выручки.*

В случае, когда бухгалтерские расходы превышают расходы, разрешенные налоговыми нормативами, возникают положительные постоянные разницы. Регулирование этих разниц в бухгалтерском учете осуществляется с учетом положений ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Некоторые расходы организации признаются для целей налогового учета и не признаются для целей бухгалтерского учета. Примерами таких расходов являются:

- амортизация имущества, полученного безвозмездно от аффилированных лиц;

- расходы на капитальные вложения в размере *не более 10 %* (*не более 30 %* - в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно);

- *не более 10 %* (*не более 30 %* - в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

5.9. Практикум по учету затрат на производство продукции (работ, услуг) и калькулирования фактической производственной себестоимости продукции

Пример

Предприятие ООО «Электрон» занимается выпуском электробытового оборудования в следующем ассортименте: телевизоры, музыкальные центры, электрические утюги.

1. Производственная структура предприятия:
   а) Основное производство, включающая в себя цеховую структуру: цех № 1 (производственный); цех № 2 (комплектации и сборки);
   б) вспомогательное производство (транспортный участок).
2. Стоимость затрат незавершенных производством на начало года – 12654 руб.;
3. Стоимость затрат незавершенных производством на конец I квартала рассчитать _____ ;
4. Отклонение фактической себестоимости материалов от их учетных цен составляет – 14 %;
5. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы в соответствии с отраслевой инструкцией по планированию, учету и калькулированию продукции распределяются по видам изготавливаемой продукции пропорционально основной заработной плате производственных рабочих;
6. Прочие расходы распределяются пропорционально прямым затратам (оплате труда и материальным затратам);
7. Отчетным периодом является I квартал 2012 года.

Определить:

1. производственную фактическую себестоимость готовой продукции;
2. распределить услуги вспомогательного хозяйства;
3. распределить общепроизводственные и общехозяйственные расходы по видам изготавливаемой продукции;
4. определить потери от исправимого и окончательного брака, составить проводки;
5. определить фактическую производственную себестоимость единицы изделия;
6. определить расходы будущих периодов с отнесением части расходов на себестоимость продукции;
7. определить финансовый результат от реализации готовой продукции покупателям, составить бухгалтерские проводки.

По данным регистров синтетического учета (журналов-ордеров, главной книги и оборотно-сальдовой ведомости) организация ООО «Электрон» составило бухгалтерские проводки в развитие следующих счетов:

Учет затрат основного производства

Учет затрат основного производства (счет № 20):

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Начислена амортизация по основным средствам цеха № 1	5214		
2.	Начислена амортизация по основным средствам цеха № 2	3476		
3.	начислена заработная плата рабочим цеха №1	89640		
4.	Произведены начисления по социальным платежам (рассчитать) – 30 % от ФОТ			
5.	Начислена заработная плата рабочим цеха №2	94540		
6.	Произведены начисления по социальным платежам (рассчитать)			
7.	Списаны материалы на нужды производства, всего: в том числе: - Цех № 1 - цех № 2	654211 389700 264511		
8.	Списаны отклонения в стоимости материалов (рассчитать), всего: в том числе, - цех № 1 - цех № 2			
9.	Акцептован счет энергоснабжающей организации за потребленную тепловую и электрическую энергию на технологические нужды	48263		
10.	Принят к оплате счет подрядной организации за выполненные работы по ремонту оборудования	12570		
11.	Произведены отчисления в резервный фонд (на оплату отпусков, на ремонт основных средств)	25430		
12.	Оприходованы возвратные отходы по цене возможного использования	2118		
13.	Итого производственная себестоимость:			

Ведомость распределения прямых материальных затрат

Вид продукции	Кол-во	№ заказа	Материалы по учетной цене		Отклонения		Фактическая себестоимость материалов	
			Цех №1	Цех №2	Цех № 1	Цех №2	Цех №1	Цех №2
Телевизоры	64	45/306т	184200	129100				
Музыкальные центры	58	51/25ц	124300	84500				
Электроутюги	135	64/23у	81200	50911				
Итого:			389700	264511				

Ведомость инвентаризации незавершенного производства

Вид продукции	Кол-во	№ заказа	Материалы по учетной цене	Отклонения	Фактическая себестоимость материалов
Телевизоры	5	45/306т	24422		
Музыкальные центры	12	51/25ц	41640		
Электроутюги	8	64/23у	8317		
Итого:					

ведомость распределения основной заработной платы, начисленной работникам основного производства (основание – отраслевая инструкция по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции)

Вид продукции	№ заказа	Начисления ЗП		Отчисления от ЗП		Итого расходов на оплату труда	
		№ 1	№ 2	№ 1	№ 2	№ 1	№ 2
Телевизоры	45/306т	49800	51200				
Музыкальные центры	51/25ц	27040	25400				
Электроутюги	64/23у	12800	17940				
Итого:		89640	94540				

Учет затрат вспомогательных производств

Ведомость распределения затрат вспомогательного производства

Статьи затрат	Затраты					Итого:
	ЗП	Отчислен.	Материалы	Отклонение	Износ	
1. Основное производство						
2. расходы по сбыту						
3. итого						

Учет расходов вспомогательных производств (счет № 23):

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Начислена амортизация по автотранспорту	5760		
2.	начислена заработная плата водителям транспортного цеха	9640		
3.	Произведены начисления по социальным платежам (рассчитать)			
4.	Списана стоимость ГСМ по доставке готовой продукции покупателям	4235		
5.	Списаны отклонения в стоимости материалов			
6.	Итого затраты вспомогательных производств:			

Согласно данным путевого листа стоимость ГСМ списана по следующим направлениям деятельности:

- на перевозки грузов внутри хозяйства – 2997 рублей;
- на перевозки грузов в порядке реализации – 1238 рублей.

Данные необходимы для распределения расходов вспомогательного хозяйства.

Учет общепроизводственных расходов

Учет общепроизводственных расходов (счет № 25):

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Начислена амортизации, всего: в том числе: - по основным средствам цеха № 1; - по основным средствам цеха № 2	4250 2931 1319		
2.	Израсходованы материалы на общепроизводственные нужды, всего: в том числе: - цех № 1 - цех № 2	117300 54200 63100		
3.	Списаны отклонения в стоимости материалов, всего: в том числе: - цех № 1 - цех № 2			
4.	Начислена заработная плата общепроизводственному персоналу, всего: в том числе: - работникам цеха № 1; - работникам Цеха № 2	 58900 31100 27800		
5.	Произведены начисления по социальным платежам, всего: в том числе: - цех № 1; - цех № 2			
№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
6.	Принят к оплате счет энергоснабжающей организации за оказанные коммунальные услуги по цеху № 1	9000		
7	Принят к оплате счет энергоснабжающей организации за оказанные коммунальные услуги по цеху № 2	5976		
8.	Итого общепроизводственных расходов к распределению:			
9.	Списаны общепроизводственные расходы на нужды основного пр-ва			
10.	Часть общепроизводственных расходов списана на забракованную продукцию			

Учет общехозяйственных расходов

Учет общехозяйственных расходов (счет № 26):

№ Пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Начислена амортизация	6900		
2.	Списаны материалы	112360		
3.	Списаны отклонения в стоимости материалов			
3.	Начислена заработная плата административно-управленческому персоналу	151400		
4.	Начислены социальные взносы			
5.	Списаны командировочные расходы	48200		
6.	Принят к оплате счет ООО «Приборсервис» за выполненные работы по ремонту оргтехники	8540		
7.	Принят к оплате счет энергоснабжающей организации за электрическую энергию	11400		
8.	Списана часть расходов будущих периодов (определить)			
9.	Итого общехозяйственных расходов:			
10.	Списаны общехозяйственные расходы на нужды основного пр-ва			

Учет потерь от брака продукции

Ведомость расчета потерь от брака исправимого и окончательного

Калькуляционная статья затрат	Брак исправим.	Брак окончат.	Итого
Внутренний брак			
Материалы по учетной цене	2450	3200	
Отклонения от учетной стоимости			
Итого:			
Оплата труда	1450	1500	
Начислены социальные взносы			
Списана часть общепроизводственных расходов (определить)			
Всего затрат:			
Внешний брак		6850	
Возмещены потери от брака: - оприходованы материалы по цене возможного использования; - удержано с виновных лиц	- 1550	420 1754	
Потери от брака			

Составить проводки по определению и списанию потерь от брака продукции

Учет расходов будущих периодов

14 января 2012 года ОАО «СвязьНаладка» предъявило счет ООО «Электрон» за пуско-наладочные работы средств вычислительной техники на сумму 53100 (с учетом НДС). Выставленный счет заказчиком (ООО «Электрон») оплачен 16 января 2012 года. Срок списания пуско-наладочных расходов на себестоимость продукции установлен в течение 6 месяцев, начиная с 1 числа месяца, следующего за завершением работ. Пуско-наладочные работы выполнены и сданы 14 января 2012 года.

Рассчитать соответствующую долю расходов будущих периодов подлежащих включению в себестоимость продукции отчетного периода.

Учет реализации готовой продукции

25 февраля 2012 г. ООО «Электрон» выставило покупателю счет за реализованную продукцию в сумме 2 655 000 рублей с учетом НДС. Расходы по доставке собственным транспортом составили _____ руб. (определить по данным раздела «Учет затрат вспомогательных производств»).

Счет покупателем оплачен в полном объеме 27 февраля 2012 года.

Составить проводки, рассчитать финансовый результат от реализации.

Решение

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Начислена амортизация по основным средствам цеха № 1	5214	20	02/1
2.	Начислена амортизация по основным средствам цеха № 2	3476	20	02/2
3.	начислена заработная плата рабочим цеха №1	89640	20	70/1
4.	Произведены начисления по социальным платежам	26892	20	69/1
5.	Начислена заработная плата рабочим цеха №2	94540	20	70/2
6.	Произведены начисления по социальным платежам	28362	20	69/2
7.	Списаны материалы на нужды производства, всего: в том числе: - Цех № 1 - цех № 2	654211 389700 264511	 20 20	 10.1/1 10.1/2
8.	Списаны отклонения в стоимости материалов (рассчитать), всего: в том числе, - цех № 1 - цех № 2	 54558 37032	 20 20	 16/1 16/2
9.	Акцептован счет энергоснабжающей организации за потребленную тепловую и электрическую энергию на технологические нужды	48263	20	60
10.	Принят к оплате счет подрядной организации за выпол-	12570	20	60

	ненные работы по ремонту оборудования			
11.	Произведены отчисления в резервный фонд (на оплату отпусков, на ремонт основных средств)	25430	20	96/1/2
12.	Оприходованы возвратные отходы по цене возможного использования	2118	10	20
13.	Итого производственная себестоимость:	1078070		

Ведомость распределения прямых материальных затрат

Вид продукции	Кол-во	№ заказа	Материалы по учетной цене		Отклонения		Факт. себестоимость материалов	
			Цех №1	Цех №2	Цех № 1	Цех №2	Цех №1	Цех №2
Телевизоры	64	45/306т	184200	129100	25788	18074	209988	147174
Музыкальные Центры	58	51/25ц	124300	84500	17402	11830	141702	96330
Электроутюги	135	64/23у	81200	50911	11368	7128	92568	58039
Итого:			389700	264511	54558	37032	444258	301543

Ведомость инвентаризации незавершенного производства

Вид продукции	Кол-во	№ заказа	Материалы по учетной цене	Отклонения	Фактическая себестоимость материалов
Телевизоры	5	45/306т	24422	3419	27841
Музыкальные центры	12	51/25ц	41640	5830	47470
Электроутюги	8	64/23у	8317	1164	9481
Итого:			74379	10413	84792

Ведомость распределения основной заработной платы, начисленной работником основного производства (основание – отраслевая инструкция по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции)

Вид продукции	№ заказа	начисления ЗП		Отчисления от ЗП		Итого расходов на оплату труда	
		№ 1	№ 2	№ 1	№ 2	№ 1	№ 2
Телевизоры	45/306т	49800	51200	14940	15360	64740	66560
Музыкальные центры	51/25ц	27040	25400	8122	7620	35162	33020
Электроутюги	64/23у	12800	17940	3840	5382	16640	23322
Итого:		89640	94540	26892	28362	116532	122902

Ведомость распределения затрат вспомогательного производства

Статьи затрат	Затраты						Итого:
	ЗП	Отчис-лен.	Материалы		Откло-кло-нение	Износ	
			Руб.	Уд. вес, %			
1. Основное производство	6822	2047	2997	70,77	420	4076	16362
2. расходы по сбыту	2818	845	1238	29,23	173	1684	6758
3. итого	9640	2892	4235	100	593	5760	23120

Учет расходов вспомогательного производства

№ Пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонден-ция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Начислена амортизация по автотранспорту	5760	23	02
2.	начислена заработная плата водителям транспортного цеха	9640	23	70
3.	Произведены начисления по социальным платежам	2892	23	69
4.	Списана стоимость ГСМ по доставке готовой продукции покупателям	4235	23	10/4
5.	Списаны отклонения в стоимости материалов	593	23	16
6.	Итого затраты вспомогательных производств:	23120		
6.1	на нужды основного производства	16362	20	23
6.2	на сбыт продукции	6578	44	23

Учет общепроизводственных расходов

№ Пп	Содержание операции	Сумма	Корреспон-денция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Начислена амортизации, всего: в том числе: - по основным средствам цеха № 1; - по основным средствам цеха № 2	4250 2931 1319	 25 25	 02 02
2.	Израсходованы материалы на общепроизводственные нуж-ды, всего: в том числе: - цех № 1 - цех № 2	117300 54200 63100	 25 25	 10 10
3.	Списаны отклонения в стоимости материалов, всего: в том числе: - цех № 1 - цех № 2	16422 7588 8834	 25 25	 16 16
4.	Начислена заработная плата общепроизводственному персо-налу, всего: в том числе: - работникам цеха № 1; - работникам Цеха № 2	 58900 31100 27800	 25 25	 70 70

5.	Произведены начисления по социальным взносам, всего: в том числе: - цех № 1; - цех № 2	 <u>17670</u> 9330 8340	 25 25	 69 69
6.	Принят к оплате счет энергоснабжающей организации за оказанные коммунальные услуги по цеху № 1	9000	25	60
7	Принят к оплате счет энергоснабжающей организации за оказанные коммунальные услуги по цеху № 2	5976	25	60
8.	Итого общепроизводственных расходов к распределению:	229518		
8.1	расходы по цеху № 1	114149		
8.2	расходы по цеху № 2	115369		
9.	Списаны общепроизводственные расходы на нужды основного производства, в том числе:	225891		
9.1	По цеху № 1 (114149 · 98,42 / 100)	112345	20	25
9.2	По цеху № 2 (115369 · 98,42 / 100)	113546	20	25
10.	Часть общепроизводственных расходов списана на забракованную продукцию	3627	28	25
11.	Всего списано общепроизводственных расходов (112345 + 113546 + 3627)	229518		

Ведомость распределения общепроизводственных расходов № 1

База распределения	Основная заработная плата производственных рабочих (без начислений на оплату труда)		Общепроизводственные расходы к распределению
	Руб.	Удельный вес, %	
20 счет – «Основное производство»			
Телевизоры	101000	53,97	123871
Музыкальные центры	52440	28,02	64311
Электроутюги	30740	16,43	37709
Итого расходов	184180	98,42	225891
28 счет – «Брак продукции»			
28.1 Брак исправимый	1450	0,78	1791
28.2 Брак окончательный	1500	0,80	1836
Итого	2950	1,58	3627
Всего	187130	100	229518

Ведомость распределения общепроизводственных расходов № 2

Вид продукции	Цех № 1			Цех № 2			Общепроизводственные расходы
	ОЗП рабочих		Цеховые расходы	ОЗП рабочих		Цеховые расходы	
	Руб.	Уд. вес, %		Руб.	Уд. вес, %		
Телевизоры	49800	55,56	62419	51200	54,16	61496	123915
Музыкальные центры	27040	30,16	33883	25400	26,87	30510	64393
Электроутюги	12800	14,28	16043	17940	18,97	21540	37583
Итого	89640	100	112345	94540	100	113546	225891

Учет общехозяйственных расходов

№ Пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Начислена амортизация	6900	26	02
2.	Списаны материалы	112360	26	10
3.	Списаны отклонения в стоимости материалов	15730	26	16
3.	Начислена заработная плата административно-управленческому персоналу	151400	26	70
4.	Начислены социальные взносы	45420	26	69
5.	Списаны командировочные расходы	48200	26	71
6.	Принят к оплате счет ООО «Приборсервис» за выполненные работы по ремонту оргтехники	8540	26	60
7.	Принят к оплате счет энергоснабжающей организации за электрическую энергию	11400	26	60
8.	Списана часть расходов будущих периодов	15000	26	97
9.	Итого общехозяйственных расходов:	414950		
10.	Списаны общехозяйственные расходы на нужды основного пр-ва	414950	20	26

Расчет суммы расходов будущих периодов, подлежащих списанию в отчетном периоде:

по данным условий раздела «Учет расходов будущих периодов»

№ Пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	На сумму выставленного счета за ПНР вычислительной техники	45000	97	60
2.	На сумму НДС	8100	19/4	60
3.	Оплачен счет за выполненные пуско-наладочные работы	53100	60	51
4.	Предъявлен к зачету перед бюджетом НДС	8100	68	19/4
5.	Списана соответствующая доля расходов будущих периодов (45000 : 6 · 2)	15000	26	97

Ведомость распределения общехозяйственных расходов

Вид продукции	Основная заработная плата рабочих				Общехозяйственные расходы к распределению
	Цех № 1	Цех № 2	Итого		
			Руб.	Удельный вес, %	
Телевизоры	49800	51200	101000	54,84	227559
Музыкальные центры	27040	25400	52440	28,47	118136
Электроутюги	12800	17940	30740	16,69	69255
Итого	89640	94540	184180	100	414950

Ведомость расчета потерь от брака исправимого и окончательного

Калькуляционная статья затрат	Брак исправим.	Брак окончат.	Итого
Внутренний брак			
Материалы по учетной цене	2450	3200	5650
Отклонения от учетной стоимости	343	448	791
Итого:	2793	3648	6441
Оплата труда	1450	1500	2950
Начислены социальные взносы	435	450	885
Списана часть общепроизводственных расходов	1791	1836	3627
Всего затрат:	6469	7434	13903
Внешний брак		6850	6850
Возмещены потери от брака: - оприходованы материалы по цене возможного использования; - удержано с виновных лиц	- 1550	420 1754	420 3304
Потери от брака	4919	12110	17029

Ведомость учета потерь от брака продукции

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Списан окончательный брак основного производства	7434	28	20
2.	Списаны материалы по учетной цене	2450	28	10
3.	Списаны отклонения в стоимости материалов	343	28	16
4.	Начислена оплата труда за исправление брака продукции	1450	28	70
5.	Начислены социальные взносы	435	28	69
6.	Списана часть общепроизводственных расходов	1791	28	25
7.	Списан внешний брак, выявленный потребителями	6850	28	43
8.	Оприходованы материалы по цене возможного использования	420	10	28
9.	Удержано с виновных за допущенный брак	3304	70	28
10.	Списаны потери исправимого брака	4919	20	28
11.	Списаны потери окончательного брака	12110	20	28

Проверка: разница между кредитовым и дебетовым оборотом счета № 28 должен быть равен нулю

$$(7434 + 2450 + 343 + 1450 + 435 + 1791 + 6850) – (420 + 3304 + 4919 + 12110) = 0$$

Расчет фактической себестоимости выпущенной продукции производится по формуле:

$$СП = О_1 + З - В - О_2,$$

где $СП$ - фактическая производственная себестоимость готовой продукции;

$О_1$ - продукция незавершенного производства на начало отчетного периода (сальдо по счету 20 на начало периода);

$З$ - затраты отчетного периода (обороты по дебету 20 счета)

$В$ - возвраты и списания отчетного периода (обороты по кредиту 20 счета);

$О_2$ - продукция незавершенного производства на конец отчетного периода (сальдо по счету 20 на конец периода).

СП = 12654 + (1078070 + 16362 + 112345 + 113546+ 414950 + 4919 + 12110) – 7434 – 84792 = 1672730 руб.

Составим проводки по разделу «Учет реализации готовой продукции»

№ Пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	На сумму полученной выручки от реализации продукции	2655000	62	90/1
2.	На сумму НДС от реализации продукции	405000	90/3	68
3.	Списана себестоимость реализованной продукции	1672730	90/2	43
4.	Списаны расходы по сбыту продукции (см. ведомость распределения затрат вспомогательного производства)	6758	90/2	44
5.	Отражен финансовый результат от реализации (прибыль) (2655000-405000-1672730-6758)	570512	90/9	99

Контрольные вопросы:

1. Дайте понятие расходов и затрат организации.
2. Назовите виды себестоимости продукции.
3. Какие способы калькулирования себестоимости продукции вы знаете?
4. В чем основные различия в понятии расходов в бухгалтерском и налоговом учете?
5. Назовите классификацию расходов организации.
6. Какие расходы организации подлежат нормированию для целей налогообложения?
7. Какие расходы могут быть отнесены к расходам будущих периодов?
8. Раскройте понятие расходов по обычным видам деятельности организации.
9. Какие расходы относятся к прочим?
10. Каким образом списываются накладные расходы организации?
11. При выполнении каких условий расходы организации могут быть признаны в учете?

Глава 6. Учет расчетов по оплате труда и прочим операциям с персоналом предприятия

6.1. Учет расчетов с персоналом по оплате труда. 6.2. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению. 6.3. Учет расчетов с подотчетными лицами. 6.4. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям. 6.5. Налоговые аспекты учета труда и заработной платы. 6.6. Практикум по бухгалтерскому учету расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям.

6.1. Учет расчетов с персоналом по оплате труда

Организация труда на предприятии призвана создавать нормальные для человека условия труда и одновременно системы труда, повышающие доход предприятия.

Под оплатой труда (заработной платой) принято понимать вознаграждение установленное работнику за выполнение трудовых обязанностей.

Оплата труда конкретного работника зависит от его квалификации, сложности выполняемой работы, количества и качества затраченного труда. Она не может быть меньше минимального размера оплаты труда (МРОТ), который на 1 января 2013 г. составил 5 205 руб., и максимальным пределом не ограничивается.

Личный состав работников организации учитывается с целью получения данных о численности занятого персонала для составления статистической отчетности по труду. Весь персонал организации подразделяется на производственный и непроизводственный. К производственному персоналу относятся работники основных, вспомогательных и других структурных подразделений, связанных с осуществлением обычных видов деятельности предприятия. К непроизводственному персоналу относят работников организации, занятых в непроизводственной сфере (медицинские и детские учреждения, жилищно-коммунальное хозяйство, подсобные сельскохозяйственные предприятия и т.д.)

В зависимости от выполняемых функций категории персонала делятся: рабочие, руководители, специалисты, служащие.

В зависимости от срока, на который оформляются работники, они могут быть постоянными (без указания срока окончания работ), временными (на срок не выше двух месяцев, а также при замещении отсутствующих – до четырёх месяцев) и сезонными (принятые на работы, проводимые в течение определённого периода в зависимости от природных и климатических условий, как правило, не превышающие шести месяцев).

Систему оплаты труда организация устанавливает самостоятельно в коллективном или трудовом договоре. Так, в организациях могут применяться различные системы оплаты труда: тарифная, бестарифная, смешанная. Правильный выбор оплаты труда зависит от вида самого труда, его условий и требуемой при этом квалификации.

На предприятии организация оплаты труда должна включать меры по определению критериев справедливой оценки профессиональных качеств персонала для установления достойной оплаты труда в соответствии с отдачей каждого конкретного работника.

Организация оплаты труда определяется тремя взаимосвязанными и взаимозависимыми элементами:

- тарифной системой, позволяющей качественно оценить труд;
- нормированием труда, учитывающим количество затраченного труда;
- формой оплаты труда, определяющей порядок расчета заработной платы.

Нормирование труда предусматривает установление меры затрат труда на изготовление единицы изделия (штуки, метры, тонны) за единицу времени (час, смену, месяц) 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.

Заработная плата работников организации подразделяется на основную и дополнительную.

1) К основной оплате труда относится вся заработная плата, начисленная работникам организации за фактически отработанное время, за количество и качество выполненных работ при повременной, сдельной и прогрессивной оплате. В её состав входят:

- оплата по тарифным ставкам, окладам, сдельным расценкам, доплата сдельщикам в связи с изменениями условий работы;
- премии, выплачиваемые в порядке утвержденной системы премирования за выполнение и перевыполнение плана, за достижение установленных качественных показателей, за снижение потерь от брака, себестоимости, за уменьшение простоев, за экономию топлива, электроэнергии, сырья, полуфабрикатов, материалов, за безаварийную работы и т.п.;
- доплата за работу в сверхурочное время, доплата за работу в праздничные дни, надбавка за тяжёлые условия работы (вредность, тяжесть, опасность и др.);
- надбавка за классность, доплата за работу в ночное время;
- надбавка к заработной плате за работу в отдалённых местностях и т.д.

2) Дополнительная заработная плата – это заработная плата, которая выплачивается за неотработанное время согласно действующему законодательству; оплата очередных и дополнительных отпусков; оплата льготных часов подросткам; компенсации за неиспользованный отпуск; выходное пособие; оплата перерывов в работе кормящих матерей; оплата рабочего времени, затраченного на выполнение государственных и общественных обязанностей и на прохождение военных сборов и др.

Деление заработной платы на основную и дополнительную неизбежно ставит вопрос об их соотношении. Следует предположить, что для того чтобы оправдать свое название, основная заработная плата должна составлять более 50 %, а дополнительная — соответственно менее 50 %.

Общая сумма средств в денежной и натуральной форме, распределяемая между работниками организации в соответствии с количеством и качеством их труда, составляет фонд заработной платы. Так, в состав фонда заработной платы входят все начисленные организацией суммы оплаты труда независимо от источника финансирования, стимулирующие и компенсирующие выплаты, а также стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты труда, которая должна составлять не более 20 % заработной платы.

Фонд заработной платы должен быть обоснованным и достаточным для нормального функционирования предприятия. Излишек фонда оплаты труда ложится на себестоимость продукции, сокращает прибыль, снижает рентабельность. В то же время недостаток фонда, особенно в период инфляции, вызывает относительное снижение заработной платы и может привести к увеличению текучести кадров, дестабилизации коллектива и даже к социальным конфликтам, вплоть до забастовок. Учёт этого фонда производится в соответствии с нормативными актами.

Системы оплаты труда

Тарифная система оплаты труда

Трудовой кодекс РФ (статья 143) регулирует только тарифную систему оплаты труда, которая наиболее часто применяется на практике. Тарифная система представляет собой совокупность нормативов, с помощью которых регулируется уровень заработной платы различных групп и квалификаций работников в зависимости от: сложности выполняемых работ; условий, характера и интенсивности труда; квалификации работников; условий (в том числе и природно-климатических) выполнения работ; вида производства.

Тарифная система оплаты труда включает следующие элементы:

- тарифно-квалификационные справочники;
- тарифные сетки;
- тарифные ставки;
- тарифные коэффициенты;
- надбавки за работу с отклонением от нормальных условий труда.

Тарифно-квалификационный справочник содержит подробные характеристики основных видов работ с указанием требований, предъявляемых к квалификации исполнителя, и разрабатывается для отдельных производств. Квалификация, требуемая при выполнении той или иной работы, различается разрядом в зависимости от сложности, точности. Квалификация рабочего определяется совокупностью признаков, которыми он должен овладеть для выполнения той или иной работы: знаниями, умением, навыками.

На основании тарифно-квалификационного справочника рабочему устанавливается тарифный разряд. Чем выше квалификация, тем выше разряд, а более высокий разряд предусматривает, при прочих равных условиях, и более высокую оплату труда.

Тарифная сетка – это таблица с почасовыми или дневными тарифными ставками, начиная с первого, низшего разряда. Они служат для установления соотношений в оплате труда между разрядами работ и рабочих, в зависимости от сложности выполняемых работ и квалификации. В настоящее время в основном применяются шестиразрядные тарифные сетки, в которых первый разряд соответствует низшему заработку, а шестой – высшему. В каждой сетке предусматриваются тарифные ставки для оплаты работ сдельщиков и повременщиков.

Тарифная ставка – это размер оплаты за труд определённой сложности, произведённый в единицу времени (час, день, месяц – это зависит от конкретного типа выполняемой работы, так как не всегда за час или день можно оценить конечный результат). Она всегда выражается в денежной форме, и её размер возрастает по мере увеличения разряда.

Соотношение оплаты любого наиболее высокого разряда и первого есть тарифный коэффициент. Тарифная ставка любого разряда есть ставка первого разряда, умноженная на тарифные коэффициенты разрядов данной сетки. Соотношение тарифных коэффициентов первого и последнего разрядов называют диапазоном тарифной сетки.

Тарифная ставка 1 разряда определяет размер оплаты труда за единицу времени рабочего, имеющего наименьшую квалификацию. Тарифный коэффициент 1 разряда равен единице. Размер тарифной месячной ставки 1 разряда не может быть ниже минимального размера оплаты труда, установленного законодательством. Начиная со 2 разряда тарифный коэффициент возрастает и достигает своей максимальный величины для самого высокого разряда, предусмотренного тарифной сеткой.

Бестарифная система оплаты труда

В коллективном договоре может быть установлена бестарифная оплата труда. Бестарифный (распределительный) вариант выступает в противоположность тарифному варианту организации оплаты труда.

Бестарифная система оплаты труда ставит заработок работника в полную зависимость от конечных результатов работы коллектива и представляет собой его долю в заработанном всем коллективом фонде оплаты труда. При этой системе не устанавливается твердого оклада или тарифной ставки, а, как правило, эта доля определяется на основе присвоенного работнику коэффициента, который определяет уровень его трудового участия.

Применяется два варианта бестарифной системы оплаты труда.

1) Первый вариант основан на применении двух коэффициентов — коэффициента квалификационного уровня (ККУ) и коэффициента трудового участия (КТУ).

Коэффициент квалификационного уровня (ККУ) отражает уровень сложности груда, выполняемого работником, его принадлежность к той или иной квалификационно-должностной группе. Например, неквалифицированным работникам

устанавливаемся коэффициент 1,0; специалистам III категории и квалифицированным рабочим — 1,5 и т.д.

Коэффициент трудового участия (КТУ) — это показатель личного вклада работника в общие результаты труда, представляющий собой обобщенную количественную оценку трудового вклада каждого члена бригады в зависимости от индивидуальной производительности труда и качества работы. Шкала с конкретными размерами КТУ устанавливается руководителем производственного подразделения по согласованию с комитетом профсоюза.

2) Второй вариант бестарифной системы использует один сводный коэффициент распределения вместо двух. При его расчете учитываются как факторы квалификационного уровня работника, так и факторы результативности его работы и отношения к труду.

Показатели, учитываемые при определении КТУ, могут увеличивать или уменьшать фактический заработок работника. Так, показателями, повышающими размер КТУ, могут быть: участие в выполнении более сложных и ответственных работ, перевыполнение установленного производственного задания, экономия материальных ресурсов, совмещение профессий, увеличение зон обслуживания и подмена отсутствующего рабочего, помощь в работе другим членам бригады, соблюдение трудовой и производственной дисциплины и т.п. К показателям, понижающим значение КТУ, относятся: нарушения трудовой дисциплины, несоблюдение техники безопасности, невыполнение указаний мастера, бригадира, перерасход материальных ресурсов и т.д.

К числу бестарифных следует отнести и контрактную систему оплаты, когда работодатель, нанимая работника, договаривается с ним о конкретной сумме оплаты за определенную работу.

Смешанные системы оплаты труда

Помимо тарифных и бестарифных систем, в качестве новых форм можно выделить смешанные системы, получившие своё название за счёт того, что имеют признаки одновременно тарифных и бестарифных форм оплаты труда.

К ним, прежде всего, следует отнести следующие системы оплаты труда:

- система плавающих окладов;
- комиссионная система оплаты труда;
- дилерская деятельность.

1) Система плавающих окладов предусматривает, что в конце каждого месяца при окончании работы и оплате труда каждого работника формируются новые должностные оклады на следующий месяц. Размер оклада повышается (или понижается) за каждый процент роста (или снижения) производительности труда на обслуживаемом данным специалистом участке работы при условии выполнения задания по выпуску продукции.

Такая система оплаты труда призвана стимулировать ежемесячное повышение производительности труда и хорошее качество, так как при ухудшении этих показателей будет снижен оклад на следующий месяц.

2) Комиссионная форма предполагает оплату действий работника по заключению какой-либо сделки (договора) от лица предприятия в комиссионных процентах от суммарного размера этой сделки. Такой метод применяется, например, для работников подразделений сбыта, внешнеэкономической службы, рекламных агентов и т.п.

Система оплаты труда, базирующаяся на комиссионной основе – это форма оплаты труда по конечному результату. Размер зарплаты устанавливается в виде фиксированного процента от дохода, получаемого предприятием от реализации продукции (работ, услуг). Процент от выручки, который выплачивается работнику, определяет руководитель организации в соответствии с Положением об оплате труда и утверждает своим приказом. Стоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг) определяется без учёта НДС. Работнику может быть установлен фиксированный размер оплаты труда, который выплачивается в том случае, если размер заработной платы, рассчитанный в процентах от выручки, окажется ниже данной величины.

Комиссионные могут устанавливаться в виде фиксированного процента:

- от дохода, полученного от реализации продукции, произведенной работником;
- от суммы реализованного работником объема продукции;
- от количества реализованного работником определенного вида продукции;
- от суммы платежей, перечисленных клиентами за оказанные работником услуги по ремонту, техническому, консультационному и другим видам обслуживания и т. п.

3) Дилерский механизм предусматривает закупку работником части продукции предприятия за свой счет с последующей ее реализацией собственными силами. Дилер (от англ. dealer – продавец, торговец) — лицо или фирма, выступающая посредником в торговых сделках купли-продажи товаров, ценных бумаг и валюты.

В данном случае дилер — предприниматель, торгующий в розницу продукцией, которую он закупил оптом, и получающий вознаграждение за счет разницы в стоимости товаров. Этот механизм можно представить как выплату заработной платы авансом в виде натуры с последующим перерасчетом.

По соглашению между предприятием и работником товар может быть получен предварительной оплаты, а расчет производится после реализации продукции по заранее предусмотренной цене.

Формы оплаты труда

Сдельная форма оплаты труда

Сдельная — форма заработной платы, при которой заработок зависит от количества произведенных единиц продукции с учетом их качества, сложности и условий труда.

При сдельной оплате труда расценки определяются исходя из установленных разрядов работы, тарифных ставок (окладов) и норм выработки (норм времени).

Сдельная расценка определяется путем деления часовой (дневной) тарифной ставки, соответствующей разряду выполняемой работы, на часовую (дневную) норму выработки.

Сдельная расценка может быть определена также путем умножения часовой или дневной тарифной ставки, соответствующей разряду выполняемой работы, на установлённую норму времени в часах или днях.

Различают следующие разновидности сдельной оплаты труда:

1) прямая сдельная;
2) сдельно-премиальная;
3) сдельно-прогрессивная;
4) косвенно сдельная;
5) аккордная.

1) Прямая сдельная — это оплата труда, при которой заработная плата рабочих повышается в прямой зависимости от количества выработанных ими изделий и выполненных работ исходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом необходимой квалификации.

При прямой индивидуальной сдельной системе заработной платы заработок рабочему (Зпл) может быть определен по следующей формуле:

$$З_{пл} = \sum R_n \cdot G_n,$$

где R_n – расценка на n-й вид продукции или работы;

G_n — количество обработанных изделий n-го вида.

2) Сдельно-премиальная оплата труда предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки и конкретные показатели их производственной деятельности (отсутствие брака, рекламации и т. п.). При исчислении оплаты труда в соответствии с премиальной системой, принятой на предприятии, все премии, предусмотренные Положением о премировании, будут являться составной частью фактического заработка работника. Размер премии, как правило, устанавливается процентном отношении к заработной плате.

Заработок рабочего или бригады рабочих при сдельно-премиальной системе может быть определен по следующей формуле:

$$З_{пл} = \sum R_n \cdot G_n (1 + \frac{P + K + L}{100}),$$

где R_n – расценка на n-й вид продукции или работы;

G_n – количество обработанных изделий n-го вида;

P – размер премии в процентах к тарифной ставке за выполнение установленных показателей премирования;

K – размер премии за каждый процент перевыполнения установленных показателей премирования, %;

L – процент перевыполнения установленных показателей премирования.

3) Сдельно-прогрессивная система оплаты труда предусматривает оплату выработанной продукции в пределах установленных норм по прямым (неизменным) расценкам, а изделия сверх нормы оплачиваются по повышенным расценкам согласно установленной шкале (по прогрессивно нарастающим расценкам), но не свыше двойной сдельной расценки.

4) При косвенной сдельной оплате труда косвенная расценка определяется путём деления тарифной ставки (оклада) на количество запланированной к выпуску продукции рабочим-сдельщиком.

Пример

Оплата труда рабочего-наладчика, обслуживающего бригаду рабочих 1-го участка механического цеха, по тарифной ставке составляет 6 000 руб. План (норма) выработки участка равен 1 000 ед. продукции. Фактически в расчётном месяце было изготовлено 1 200 ед. продукции на участке, который обслуживает рабочий-наладчик.

Расчёт заработной платы

1. Коэффициент перевыполнения нормы выработки участка, который обслуживает рабочий-наладчик:

1 200 ед. : 1 000 ед. = 1,2

2. Заработок рабочего-наладчика увеличивается на коэффициент перевыполнения нормы выработки и составляет:

6 000 руб. · 1,2 = 7 200 руб.

Таким образом, начислена заработная плата в сумме 7 200 руб.

5) Аккордная система оплаты труда предусматривает установление комплексной сдельной расценки за определённый объём продукции или выполненных работ высокого качества. Расценка в этом случае не разбивается на операции, детали, узлы, виды работ. Аккордная оплата требует учёта только конечной продукции. Выполненные работы принимает уполномоченное на это лицо. Бухгалтер распределяет фактический заработок между членами бригады в соответствии с количеством отработанных каждым часов. Основанием являются наряд и табель учёта использования рабочего времени.

Повременная форма оплаты труда

Повременная — форма заработной платы, при которой заработная плата зависит от количества затраченного времени (фактически отработанного) с учетом квалификации работника и условий труда.

При повременной оплате работникам устанавливаются нормированные задания. Для выполнения отдельных функций и объемов работ могут быть установлены нормы обслуживания или нормы численности работников.

Различают простую повременную систему оплаты труда и повременно-премиальную:

- простая повременная – оплата производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненных работ;
- повременно-премиальная – не только оплата отработанного времени по тарифу, но и премии за качество работы.

На основании личной карточки работника (форма № Т-2), в которой указаны размер тарифной ставки или оклада, размер надбавки к зарплате (в процентах или сумме), а также на основании данных первичных документов по учету фактически проработанного времени формы № Т-12 «Табель учета рабочего времени и

расчета оплаты труда» и формы № Т-13 «Табель учёта рабочего времени» производится начисление заработной платы:

- в расчетно-платежной ведомости (форма № Т-49);
- в расчетной ведомости (форма № Т-51);
- в платежной ведомости (форма № Т-53).

Для расчета заработка при повременной оплате труда достаточно знать количество фактически отработанного времени и тарифную ставку. Поэтому табель учета использования рабочего времени является основным документом для начисления заработной платы.

Заработок работника определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на количество отработанных им часов или дней:

$$З_{пл} = S \cdot t,$$

где S – часовая (дневная) тарифная ставка;

t – фактически отработанное время.

Простая повременная система оплаты труда недостаточно обеспечивает непосредственную связь между конечными результатами труда работника и его заработной платой. Поэтому широко распространена повременно-премиальная система оплаты труда, при которой учитывается не только количество, но и качество труда, при этом усиливается ответственность и личная материальная заинтересованность в результатах работы. Премирование в этом случае является дополнительным материальным вознаграждением работнику за результаты труда и может производиться за ликвидацию простоев оборудования и простоев рабочих, экономию времени, безаварийную работу машин, оборудования, экономию материалов.

Круг лиц, подлежащих премированию, его показатели и условия, размеры премий предусматриваются в положениях о премировании, устанавливаемых работодателями с учетом мнения представительного органа работников. При выполнении работником показателей и условий премирования у него возникает право требовать выплату премии, у организации – обязанность уплатить эту премию. Именно такие премии являются составной частью повременно-премиальной и сдельно-премиальной системы оплаты труда.

Премии могут начисляться рабочим-повременщикам как за личные, так и за коллективные показатели результатов работы цехов и предприятия. Размер премии устанавливается по предприятию или цеху, а сумма рассчитывается исходя из фактического повременного заработка с включением ее в себестоимость продукции. Как правило, такие премии устанавливаются в процентном отношении к основному заработку (окладу, тарифной ставке).

При повременно-премиальной системе заработная плата работника ($З_{пл}$) может быть определена по следующей формуле:

$$З_{пл} = S \cdot t \frac{P + K + L}{100},$$

где S – часовая (дневная) тарифная ставка;

t – фактически отработанное время;

P – размер премии в процентах к тарифной ставке за выполнение установленных показателей и условий премирования;

К – размер премии за каждый процент перевыполнения установленных показателей и условий премирования, %;

L – процент перевыполнения установленных показателей и условий премирования.

При отступлении от нормальных условий работы, нормальной продолжительности работы организации обязаны соблюдать определенные нормы ТК РФ.

ТК РФ определено, что отклонениями от нормальных условий труда следует считать: выполнение работ различной квалификации, совмещение профессий, работу в сверхурочное время, в выходные и праздничные дни и др. При этом предусматривается установление повышенной оплаты труда. Минимальные размеры доплат установлены законодательством. Организациям дано право самостоятельно устанавливать конкретные размеры доплат, но в любом случае они не могут быть ниже установленных законодательством (ст. 149 ТК РФ). Условия установления и выплаты доплат к заработной плате должны быть зафиксированы в коллективном договоре.

Рассмотрим особенности законодательного обеспечения отступлений от нормальных условий труда.

1) Сверхурочными считаются работы сверх установленной продолжительности рабочего времени. Администрация может применять сверхурочные только в исключительных случаях, предусмотренных законодательством (например, при производстве временных работ по ремонту и восстановлению механизмов или сооружений в тех случаях, когда неисправность их вызывает прекращение работ для значительного числа трудящихся). Сверхурочные не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год (ст. 99 ТК РФ).

Доплаты за работу в сверхурочное время начисляются на основании оформленных в установленном порядке списков работавших сверхурочно, куда включаются как рабочие-сдельщики, так и рабочие-повременщики. Работникам с ненормированным рабочим днем доплаты за сверхурочное время работы обычно не производятся. Компенсация сверхурочных часов отгулом не допускается.

Первые два часа работы в сверхурочное время оплачиваются не менее чем в полуторном размере, за последующие часы — не менее чем в двойном размере.

Не могут привлекаться к сверхурочным работам: беременные женщины; женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет; работники моложе 18 лет и другие категории работников в соответствии с законодательством.

Конкретные размеры оплаты за сверхурочную работу могут определяться коллективным или трудовым договором. По желанию работника сверхурочная работа вместо повышенной оплаты может компенсироваться предоставлением дополнительного времени отдыха, но не менее времени, отработанного сверхурочно (ст. 152 ТК РФ).

2) Работа в выходные и нерабочие (праздничные) дни.

Размер оплаты труда за работу в выходные и праздничные дни устанавливается организацией самостоятельно и вносится в коллективный договор, в Положе-

ние об оплате труда или оговаривается сторонами при заключении трудового договора, но он не может быть ниже предусмотренного законодательством.

Работа в праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере.

По желанию работника денежная компенсация может быть заменена предоставлением другого дня отдыха.

3) Работа в ночное время. ТК РФ предусматривает право работника на повышенную оплату работы в ночное время. Ночным считается время работы с 22 часов до 6 часов утра (ст. 96 ТК РФ). При этом ночной считается смена, если не менее половины её рабочего времени приходится на этот отрезок времени. Час ночной работы оплачивается в повышенном размере, который устанавливается коллективным договором или положением об оплате труда предприятия, но при этом не может быть ниже предусмотренного законодательством (ст. 154 ТК РФ). Продолжительность ночной работы (смены) сокращается на один час. Ночное время учитывается в табелях учета рабочего времени итоговым количеством за месяц. К работе в ночное время не допускаются: беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет; работники моложе 18 лет и работники других категорий согласно законодательству. Инвалиды могут привлекаться к работе в ночное время только с их согласия и при условии, что такая работа не запрещена им по медицинским показателям.

4) Оплата в случае брака продукции.

Как известно, браком считается продукция, которая не отвечает требованиям стандарта, техническим условиям и не может быть использована по прямому назначению.

Выпуск бракованной продукции приводит к прямым убыткам, так как влечет перерасход сырья, материалов, снижение производительности труда, повышение себестоимости.

Полный брак по вине работника оплате не подлежит (ст. 156 ТК РФ). Частичный брак, допущенный по вине работника, оплачивается в зависимости от степени готовности продукции по пониженным расценкам, которые устанавливаются в каждом конкретном случае администрацией предприятия.

Брак, причиной которого стал скрытый дефект в обрабатываемом материале (трещины, раковины в металле, непрокрас ткани и др.), а также брак не по вине работника, обнаруженный после приемки изделия органами технического контроля, подлежит оплате наравне с годными изделиями (ст. 156 ТК РФ).

5) Оплата времени простоя.

Время простоя по вине работника оплате не подлежит. Время простоя не по вине работника, если он предупредил администрацию о начале простоя, оплачивается из расчета не ниже 2/3 тарифной ставки установленного работнику разряда или оклада. В таком же размере оплачивается простой по причинам, не зависящим от работодателя и работника, если работник в письменной форме предупредил работодателя о начале простоя.

6) Совмещение профессий и выполнение обязанностей временно отсутствующих работников.

Выполнение работником на одном и том же предприятии наряду со своей основной работой, обусловленной трудовым договором, дополнительной работы по другой профессии (должности) в одно и то же рабочее время рассматривается как совмещение профессий.

Под выполнением обязанностей временно отсутствующего работника без освобождения от своей основной работы следует понимать как замену работника, отсутствующего в связи с болезнью, отпуском, командировкой и по другим причинам, когда в соответствии с действующим законодательством за ним сохраняется рабочее место (должность).

При выполнении обязанностей временно отсутствующего работника или за совмещение профессий (должностей) производится доплата. Размеры и условия выплаты доплат и надбавок определяются учреждением самостоятельно, производятся в пределах имеющихся средств и фиксируются в коллективных договорах (положениях об оплате труда). По соглашению сторон в трудовом договоре размеры доплат и надбавок могут быть конкретизированы и увеличены по сравнению с размерами, предусмотренными соответствующими локальными нормативными актами. Кроме того, стороны могут договариваться и о других компенсациях, например, о дополнительном отпуске, повышенном вознаграждении по итогам года и т.д.

7) Порядок оплаты отпусков.

Правом на ежегодный оплачиваемый отпуск обладают лица, работающие по трудовому договору в организациях любой организационно-правовой собственности, независимо от степени их занятости, места выполнения трудовых обязанностей, занимаемой должности или выполняемой работы, срока трудового договора и формы оплаты труда.

Ежегодный оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью не менее 28 календарных дней (ст. 115 ТК РФ). Некоторые категории работников пользуются правом на удлиненный отпуск. Это связано с особым характером и условиями труда, состоянием их здоровья и т.д. (например, работники моложе 18 лет, работники детских учреждений, учебных заведений и др.).

Право на отпуск за первый год работы возникает у работника по истечении шести месяцев его непрерывной работы в данной организации (ст. 122 ТК РФ). По соглашению сторон оплачиваемый отпуск работнику может быть предоставлен и до истечения шести месяцев.

Отдельные категории работников, в соответствии с законодательством, имеют право на дополнительный ежегодный отпуск.

Отпуск за второй и последующие годы может предоставляться в любое время рабочего года, в том числе и авансом, в соответствии с очередностью. Но при этом отпуск не может начинаться раньше, чем рабочий год, за который он предоставляется.

Для расчета отплаты отпусков и компенсаций за неиспользованные отпуска берется средний дневной заработок.

Фактически начисленные суммы очередных и дополнительных отпусков, компенсаций за неиспользованные отпуска включаются в расходы организации.

Начисленные отпускные суммы включаются в расходы по заработной плате отчетного месяца только в сумме, которая приходится на дни отпуска отчетного месяца. Если часть отпуска переходит на следующий месяц, то суммы, причитающиеся за дни отпуска в следующем месяце, включаются в расходы по заработной плате следующего месяца. В отчетном месяце выплаченная работникам за эти дни сумма отпускных отражается как выданный аванс.

Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда

Для учета расчетов с персоналом по оплате труда предусмотрен счет 70 «Расчеты по оплате труда». Счет пассивный.

Сальдо счета показывает сумму начисленной и невыплаченной на начало отчетного периода заработной платы.

Оборот по кредиту счета показывает сумма начисленной в отчетном периоде заработной платы работникам по всем основаниям.

Оборот по дебету счета показывает сумму выплаченной в отчетном периоде заработной платы. По дебету счета, также отражают суммы удержаний из заработной платы.

Учет расчетов с персоналом по оплате труда является сложным и трудоемким участком работы бухгалтерии, которая включает в себя:

- начисление заработной платы, отпускных и других форм оплаты труда;
- начисление дополнительной заработной платы работникам за неотработанной время, в течение которого за ними сохраняется средний заработок в соответствии с законодательством РФ;
- удержание налога на доходы физических лиц;
- удержание прочих платежей и выплат;
- начисление страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, Фонд обязательного медицинского страхования РФ, Фонд социального страхования РФ и страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Операции, связанные с начислением оплаты труда на предприятии могут быть отражены в бухгалтерии следующими проводками:

Д 20 «Основное производство», 23 «вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - начислена оплата труда работникам производственной сферы;

Д 20 «Основное производство», 23 «вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - начислены пособия по временной нетрудоспособности за счет средств работодателя;

Д 69 «Расчеты по социальному страхованию»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - начислены пособия по временной нетрудоспособности, оплачиваемые за счет средств ФСС РФ;

Д 29 «Обслуживающие производства»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - начислена заработная плата работникам непроизводственной (социальной) сферы;

Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К 68 «Расчеты по налогам и сборам» - удержан налог на доходы физических лиц от сумм оплаты труда и пособий по временной нетрудоспособности;

Д 20 «Основное производство», 23 «вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»

К 69 «Расчеты по социальному страхованию» - начислены страховые взносы во внебюджетные фонды социального страхования;

Д 84 «Нераспределенная прибыль»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - начислены премии и другие единовременные выплаты сотрудникам за счет средств нераспределенной (чистой) прибыли предприятия;

Д 86 «Целевое финансирование»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - начислена заработная плата сотрудникам за счет средств целевого финансирования;

Д 96 «Резервы предстоящих расходов»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - начислена заработная плата сотрудникам предприятия на период отпуска;

Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К 50 «Касса» - выплачена из кассы заработная плата;

Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» - депонирована своевременно невыплаченная заработная плата;

Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» - удержаны алименты из заработной платы;

Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» - удержаны профсоюзные взносы и др.;

Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» - выплачена заработная плата в натуральной форме по ценам реализации, включая НДС и акцизы;

Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» - удержано из заработной платы виновных за ущерб, причиненный предприятию по недостачам, растратам и хищениям

6.2. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

24 июля 2009 г. принят Федеральный закон № 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». Закон вступил в силу с 1 января 2010 г. и заменил единый социальный налог (ЕСН).

Плательщиками страховых взносов являются страхователи, к которым относятся:

1) лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:

а) организации;

б) индивидуальные предприниматели;

в) физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;

2) индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой.

Объектом обложения страховыми взносами признают выплаты и иные вознаграждения, начисляемые организацией в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальными предпринимателям), а также по авторским договорам.

Страховые тарифы установлены в следующих размерах:

в Пенсионный фонд Российской Федерации - 22 %;

в Фонд социального страхования Российской Федерации - 2,9 %;

в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования - 2,1 %;

в территориальный фонд обязательного медицинского страхования - 3 %.

Тариф страховых взносов в совокупности составляет в 2013 г. 30 %.

При этом с сумм выплат, превышающих 568 000 руб.[9] в год, выплаты производятся только в Пенсионный фонд Российской Федерации в размере 10 % то начисленного фонда оплаты труда.

Не подлежат обложению страховыми взносами следующие виды выплат:

1. Государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации и решениями органов местного самоуправления, к которым относятся трудовые пенсии и пособия, выплачиваемые за счет средств фонда социального страхования (ФСС РФ), в частности:

1) оплата медицинскому учреждению расходов, связанных с предоставлением застрахованному лицу необходимой медицинской помощи;

2) пенсия по старости;

3) пенсия по инвалидности;

4) пенсия по случаю потери кормильца;

5) пособия по временной нетрудоспособности;

[9] С 2010 г. 415 000 руб. с учетом индекса роста средней заработной платы в Российской Федерации. В 2011 г. предельная сумма для начисления страховых взносов составляла 463 000 руб., а в 2012 г. – 512 000 руб.

6) страховые выплаты в связи с несчастным случаем на производстве и профессиональным заболеванием, оплата дополнительных расходов на медицинскую, социальную и профессиональную реабилитацию;

7) пособия по беременности и родам;

8) ежемесячное пособие по уходу за ребенком;

9) иные виды страхового обеспечения, установленные федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования;

10) единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;

11) единовременное пособие при рождении ребенка;

12) социальное пособие на погребение.

2. Все виды компенсационных выплат в пределах норм, установленных законодательством:

- возмещение вреда, причиненного увечьем (иным повреждением здоровья);
- бесплатное предоставление жилья, коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;
- оплата стоимости или выдачей натурального довольствия;
- оплата стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной формы, получаемых спортсменами и работниками спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и соревнований;
- увольнение работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;
- возмещение расходов на повышение профессионального уровня;
- расходы физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера;
- трудоустройство работников, уволенных в связи с сокращением численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации;
- выполнение трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

3. Командировочные расходы (стоимость проезда, проживание, суточные).

4. Суммы единовременной материальной помощи работнику в связи со смертью члена семьи.

5. Суммы единовременной материальной помощи работнику при рождении ребенка, выплачиваемой в течение одного года после рождения, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка.

6. Суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4 000 руб. на одного работника за расчетный период.

7. Суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предприятиями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по договорам займа (кредита) на приобретение и (или) строительство жилья.

Сумма страхового взноса включается в состав производственных затрат организации. При этом дебетуются те же счета, что и при начислении соответствующего заработка:

Дебет счетов:

20 «Основное производство»;
23 «Вспомогательные производства»;
25 «Общепроизводственные расходы»;
26 «Общехозяйственные расходы»;
44 «Расходы на продажу»;
29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Перечисление страхового сбора отражается в учете бухгалтерской записью:

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кредит счета 51 «Расчетные счета».

Расчетным периодом по страховым взносам признается календарный год, отчетными периодами – I квартал, полугодие, девять месяцев, год.

В течение расчетного периода страхователь уплачивает страховые взносы в виде ежемесячных обязательных платежей. При этом ежемесячный обязательный платеж подлежит уплате в срок не позднее 15-го числа календарного месяца. Страховые взносы уплачиваются отдельно в каждый фонд.

6.3. Учет расчетов с подотчетными лицами

В процессе финансово-хозяйственной деятельности у организаций возникает необходимость приобретения материальных ценностей, а также различных работ, услуг не только по безналичному расчету, но и за наличные деньги. В таких случаях для оплаты указанных расходов работнику выдаются наличные денежные средства из кассы в виде подотчетного аванса.

Подотчетными суммами называют денежные авансы, выдаваемые работникам организации на командировочные и административно-хозяйственные расходы.

Подотчетными лицами считаются работники организации, получившие авансом денежные средства из кассы предприятия в соответствии с п. 11 Порядка ведения новых операций, утвержденного решением совета директоров ЦБ РФ 22 сентября 1993 г. № 40, выдают наличные деньги под отчет:

1. На хозяйственно-операционные расходы:

- канцелярские, почтово-телеграфные и т. п.;
- приобретение горюче-смазочных материалов;
- на расходы, связанные с приобретением материалов по мелкому опту в розничной торговле.

2. Для предстоящих командировочных расходов.

3. На представительские расходы.

Синтетический учет расчетов ведется в журнале-ордере № 7.

Основанием для заполнения журнала-ордера № 7 являются расходные кассовые ордера на суммы, выданные под отчет, авансовые отчеты – на израсходованные суммы; новые приходные или расходные кассовые ордера – на расхождения в суммах полученных и израсходованных. К учету принимаются авансовые отчеты, проверенные арифметически, по существу в отношении целесообразности

и необходимости расходов, соответствия их назначению аванса и утвержденные руководителем организации. Бухгалтер обрабатывает авансовый отчет, проставляя на документах и на отчете корреспондирующие счета, отвечающие направлению расхода.

Денежные средства в подотчет выдаются по расходным кассовым ордерам и должны расходоваться строго по назначению. По полученным денежным средствам подотчетные лица должны составить авансовый отчет с приложением оправдательных документов (товарные чеки за купленный товар, проездные документы) и представить их бухгалтеру.

Порядок выдачи и отчетности в использовании подотчетных сумм устанавливается приказом руководителя организации. Для учета денежных средств, выданных подотчетным лицам, применяется форма АО-1 «Авансовый отчет», которая составляется в одном экземпляре подотчетным лицом и работником бухгалтерии.

На оборотной стороне формы подотчетное лицо записывает перечень документов подтверждающих произведенные расходы: командировочное удостоверение, квитанции, транспортные документы, товарные чеки и другие оправдательные документы и суммы затрат по ним. Документы, приложенные к авансовому отчету, нумеруются подотчетным лицом в порядке их записи в отчете.

В бухгалтерии проверяются целевое расходование средств, наличие оправдательных документов, подтверждающих произведенные расходы, правильность их оформления и подсчета сумм, а также на оборотной стороне формы указывают суммы расходов, принятые к учету, и счета (субсчета), которые дебетуются на эти суммы.

Проверенный авансовый отчет утверждается руководителем или уполномоченным на это лицом и принимается к учету. Остаток неиспользованного аванса сдается подотчетным лицом в кассу организации по приходному кассовому ордеру в установленном порядке. Перерасход по авансовому отчету выдается подотчетному лицу по расходному кассовому ордеру.

На основании данных утвержденного авансового отчета бухгалтерией производится списание подотчетных денежных сумм в установленном порядке.

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на активно-пассивном счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Рассмотрим хозяйственные проводки по учету выданных подотчетных сумм работникам на командировочные и административно-хозяйственные расходы:

Д 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

К 50 «Касса» - выдано в подотчет на хозяйственные нужды и командировочные расходы;

Д 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

К 50 «Касса» - выдано в возмещение допущенного перерасхода;

Д 10 «Материалы»

К 71 «Расчеты с подотчетными лицами» - оприходованы материалы, приобретенные через подотчетных лиц;

Д 26 «Общехозяйственные расходы»

К 71 «Расчеты с подотчетными лицами» - списаны командировочные расходы;

Д 50 «Касса»

К 71 «Расчеты с подотчетными лицами» - возвращены в кассу неизрасходованные подотчетные суммы;

Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К 71 «Расчеты с подотчетными лицами» - невозвращенные в срок подотчетные суммы отражены как недостача;

Д 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - сумма недостачи отнесена в начет виновному лицу.

Аналитический учет по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

Учет командировочных расходов

Служебная командировка – это поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы (ст. 166 Трудового кодекса РФ). За время нахождения в командировке за работником сохраняется заработная плата по месту постоянной работы.

При этом не имеет значения, направляется ли работник в другую организацию или филиал, участок или иное структурное подразделение организации, с которой работник состоит в постоянных трудовых отношениях. Считается командировкой направление работника на участок, филиал, который находится вне места его постоянной работы, если по условиям транспортного сообщения или характеру работы работник не может ежедневно возвращаться к месту своего постоянного проживания.

Не считается служебными командировками поездки работников, постоянная работа которых связана с разъездным или подвижным характером работ либо протекает (например, работники почтовых вагонов, проводники пассажирских поездов, стюардессы и др.). Компенсации этим категориям работников устанавливаются в ином порядке, нежели работникам, направляемым в служебные командировки.

Все отношения, возникающие между работодателем и работником, направляемым в командировку, регулируются нормами трудового законодательства и находятся в ведении Правительства РФ, Министерства труда РФ, Министерства социальной защиты населения РФ.

Направление в служебную командировку носит временный характер и ограничено определенным сроком. Как правило, этот срок при командировке в пределах России не должен превышать 40 дней, не считая времени нахождения в пути, а при командировке за рубеж – 60 дней. Временное направление работника в другую местность на более продолжительный срок следует считать не команди-

ровкой, а временным переводом. Такой перевод требует обязательного согласия работника.

Распоряжение работодателя о выезде в служебную командировку формы Т-9 является для работника обязательным. Отказ возможен только при наличии уважительных причин, иначе отказ от командировки представляет собой дисциплинарный проступок, за который на работника может быть наложено дисциплинарное взыскание.

Размеры компенсационных выплат командируемым работникам зависят от места командировки. По этому основанию законодательство Российской Федерации выделяет два вида командировок:

- в пределах Российской Федерации;
- в зарубежные страны.

В соответствии со ст. 168 ТК РФ в случае направления в служебную командировку работодатель обязан возместить работнику:

- расходы по проезду;
- расходы по найму жилого помещения;
- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- иные расходы, произведенные работником с разрешения работодателя.

Работнику при направлении его в командировку на территорию иностранного государства дополнительно возмещаются:

- расходы на оформление заграничного паспорта, визы и других выездных документов;
- обязательные консульские и аэродромные расходы;
- сборы за право въезда или транзита автомобильного транспорта;
- расходы на оформление обязательной медицинской страховки;
- иные обязательные платежи и сборы.

В соответствии со ст. 168 ТК РФ порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локально нормативным актом организации.

Фактическое время пребывания в месте командировки определяется по отметкам в командировочном удостоверении формы Т-10 по дате прибытия в место командировки и дате выбытия из него.

Датой выезда в командировку считается день отправления поезда, самолета, автобуса или другого транспортного средства из места постоянной работы командированного, а датой приезда – день прибытия указанного транспортного средства в место постоянной работы. При отправлении транспортного средства до 24 часов включительно датой отъезда в командировку считаются текущие сутки, а с 0 часов и позднее — последующие сутки. Если станция, пристань, аэропорт находятся за чертой населенного пункта, учитывается время, необходимое для проезда до станции, пристани, аэропорта. Аналогично определяется дата приезда работника в место постоянной работы.

Командированному работнику перед отъездом выдается денежный аванс в пределах сумм, причитающихся на оплату проезда, расходов по найму жилого по-

мещения и суточных. Для определения размера аванса рекомендуется составлять смету на командировочные расходы. В смете указываются место командировки, срок командировки, стоимость проезда, расходы на проживание, размер суточных.

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу. Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается.

Не позднее трех рабочих дней по возвращении из командировки работник обязан представить в бухгалтерию предприятия авансовый отчет об израсходованных в связи с командировкой суммах и произвести окончательный расчет по ним. К авансовому отчету прилагаются командировочное удостоверение, оформленное в установленном порядке, документы о найме жилого помещения и фактических расходах по проезду.

Кроме перечисленных документов, используемых в организациях для документального оформления расчетов с подотчетными лицами, выезжающими в командировки, могут также применяться:

- приказ об установлении повышенных норм командировочных расходов;
- договоры гражданско-правового характера с лицами, выезжающими в служебные командировки за счет проверяющей организации;
- контракты с иностранными партнерами, договоры;
- письма-приглашения.

Отчет должен быть утвержден руководителем организации, после чего он должен служить основанием для выплаты подотчетному лицу перерасхода по нему или внесения в кассу неиспользованного аванса.

Для целей бухгалтерского учета все виды командировочных расходов для работников коммерческих организаций компенсируются работнику полностью в размере фактических расходов при наличии подтверждающих документов.

6.4. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Информация по всем видам расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами, учитывается на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» активный. В развитии данного счета могут быть открыты субсчета

73/1 – Расчеты по предоставленным займам;

73/2 – Расчеты по возмещению материального ущерба

На субсчете 1, учитываются расчеты с работниками по предоставленным займам (на индивидуальное жилищное строительство, приобретение садового домика).

Сумму предоставленного работнику займа отражают записью:

Д 73/1 «Расчеты по предоставленным займам»

К 50, 51 «Касса», «Расчетный счет»

При погашении займа:

Д 50, 51 «Касса», «Расчетный счет»

К 73/1, 70 «Расчеты по предоставленным займам», «Расчеты по оплате труда»

При невозвращении займа в срок:

Д 91 «Прочие расходы»

К 73/1 «Расчеты по предоставленным займам»

На субсчете 2, учитываются расчеты с персоналом по возмещению материального ущерба.

При обнаружении недостач, растрат и хищений следует сделать следующие записи:

Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К 07, 10 «оборудование к установке», «Материалы» - обнаружена недостача оборудования и материальных запасов;

Д 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - недостача отнесена в начет виновному лицу;

Д 50 «Касса»

К 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» - сумма недостачи внесена в кассу;

Д 70 «Расчеты по оплате труда»

К 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» - недостача удержана из заработной платы виновного;

Д 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К 98/4 «Разница между суммой подлежащей взысканию с виновного лица и балансовой стоимостью недостачи» - отражена разница между рыночной и балансовой стоимостью имущества.

Аналитический учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» ведется по каждому работнику организации.

6.5. Налоговые аспекты учета труда и заработной платы

С выплат, начисленных в пользу физических лиц, предприятия уплачивают налог на доходы физических лиц по ставке 13 %. Однако в данном разделе будут рассмотрены лишь некоторые аспекты налогообложения отдельных выплат, производимых в пользу физических лиц.

Для целей налогообложения прибыли расходы на служебные командировки учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией продукции (работ, услуг).

Для целей налогового учета расходы по проезду к месту назначения командировки и обратно компенсируются работнику полностью. Оплаченные работнику расходы по проезду к месту командировки и обратно, не подтвержденные документально, не учитываются для целей налогообложения прибыли.

Для целей налогового учета расходы по найму жилого помещения, подтвержденные документально, принимаются в размере фактически произведенных расходов.

С 1 января 2009 г. для коммерческих организаций не нормируется для целей налогообложения прибыли суммы суточных и полевого довольствия. С этой даты порядок и размеры возмещения суточных расходов организации будут определять самостоятельно с их отражением в коллективных договорах или локальных нормативных актах организации.

До 2009 г. постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 93 было установлено, что суточные за каждый день нахождения в командировке на территории РФ не должны превышать 100 руб.

Однако следует иметь в виду, что с 1 января 2008 г. отдельные виды командировочных расходов нормируются для целей налогообложения налогом на доходы физических лиц.

Согласно п. 3 ст. 217 НК РФ при оплате работником расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, но не более:

- 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории РФ;
- 2500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке.

С сумм суточных, превышающих вышеуказанные предельные величины (700 руб. и 2500 руб. соответственно), необходимо начислить и уплатить в бюджет налог на доходы физических лиц.

Суммы НДС, уплаченные по расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, а также по расходам по найму жилого помещения, подлежат вычету при расчетах с бюджетом при соблюдении определенных условий.

Организация должна периодически проводить инвентаризацию подотчетных сумм, в ходе которой проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования.

Организации могут в составе расходов на оплату труда включать расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения.

Указанные расходы для целей налогообложения прибыли признаются в размере, не превышающем 3 % суммы расходов на оплату труда за соответствующий период. Кроме того, сумма данных расходов, не превышающая 3 % суммы расходов на оплату труда, не облагается налогом на доходы физических лиц (п. 40 ст. 217 НК РФ).

Однако действие вышеуказанной нормы установлено на период с 1 января 2009 г. до 1 января 2012 г.

В соответствии со ст. 188 ТК РФ при использовании работником с согласия работодателя и в его интересах личного имущества работнику выплачивается компенсация за использование, износ инструмента, личного транспорта, оборудования и других технических средств и материалов, принадлежащих работнику, а также возмещаются расходы, связанные с их использованием.

Размер возмещения расходов определяется соглашением сторон трудового договора.

Для учета выданных сумм на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» может вестись обособленный учет расходов организации на выплату различного рода компенсаций работникам. В частности, на счете 73 (на отдельном субсчете) может вестись учет расходов на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей.

Для целей налогообложения прибыли указанные расходы учитываются в составе прочих расходов организации, в пределах норм, установленных Правительством РФ.

Постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 92 для целей налогообложения прибыли установлены следующие нормы расходов коммерческих организаций на выплату компенсаций за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей:

Рабочий объем двигателя легкового автомобиля	Сумма компенсации (руб. в месяц)
До 2000 куб. см.	1200
Свыше 2000 куб. см.	1500

По мотоциклам предусмотрена норма компенсации в сумме 600 руб. в месяц.

Выплата компенсаций осуществляется при выполнении следующих условий:

- компенсация выплачивается работникам организаций за использование ими для служебных поездок личных легковых автомобилей в тех случаях, когда их работа по роду производственной (служебной) деятельности связана с постоянными служебными разъездами в соответствии с их должностными обязанностями;

- основанием для выплаты компенсаций работникам, использующим личные легковые автомобили для служебных поездок, является приказ руководителя организации, в котором предусматриваются размеры этой компенсации;

- конкретный размер компенсации определяется в зависимости от интенсивности использования личного легкового автомобиля для служебных поездок.

В размерах компенсации работнику учтено возмещение затрат по эксплуатации используемого для служебных поездок личного легкового автомобиля (сумма износа, затраты на горюче-смазочные материалы, техническое обслуживание и текущий ремонт).

Приказом руководителя организации работнику может выплачиваться сумма, превышающая установленный размер компенсации.

Однако выплаты, осуществляемые работникам в размерах, превышающих установленные нормы, не являются компенсационными и, следовательно, подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц и обложению страховыми взносами на обязательное социальное страхование. Кроме того, сверхнор-

мативные расходы не учитываются в составе расходов для целей налогообложения прибыли.

6.6. Практикум по бухгалтерскому учету расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям

Пример

Учет расчетов по оплате отпусков

Допустим, что работнику предоставляется отпуск с 1 по 28 сентября 2012 г. продолжительностью 28 календарных дней.

Все месяцы расчетного периода работник отработал полностью и ему ежемесячно выплачивалось по 30 000 руб. Так же в январе 2012 г. работнику было выплачено единовременное денежное вознаграждение по итогам работы за 2011 г. в сумме 60 000 руб., а в июле 2012 г. была выплачена премия в сумме 30 000 руб. согласно утвержденному Положению о премировании работников организации.

Решение

В расчетный период для исчисления отпускных сумм должны быть включены 24 календарных месяца, предшествующие выходу работника в отпуск.

Таким образом, за указанный период работнику было начислено 720 000 руб.

Расчет среднедневного заработка работника на период отпуска производится по формуле:

СДЗ = Сумма фактических выплат за 24 календарных месяца, предшествующих событию (отпуск) / (29,4 · 24),

где 29,4 – среднемесячное число календарных дней (константа);

24 – количество календарных месяцев в расчетном периоде (берется по факту).

Средний дневной заработок за расчетный период составит:

(720 000 руб. + 60 000 руб. + 30 000 руб.) / 705,6 = 1 147, 96 руб.

Сумма отпускных составит: 32 142, 88 руб. (1 147,96 руб. · 28 календарных дней).

При этом в бухгалтерском учете будут произведены следующие записи:

Д96 «Оценочные резервы»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - начислены отпускные за счет ранее начисленного резерва.

Пример № 2.

Допустим, что работнику предоставляется отпуск с 1 по 28 сентября 2012 г. продолжительностью 28 календарных дней. Расчетный период работником отработан не полностью: 23 месяца расчетного периода отработано полностью, а в июне 2012 г. работник был временно нетрудоспособен (болел) и отработал 12 календарных дней (с 1 июня по 12 июня 2012 г.).

При этом работнику в полностью отработанных месяцах ежемесячно выплачивалось по 30 000 руб., а в июне 2012 г. 20 000 руб.

Кроме того, работнику по итогам работы за 2011 г. было выплачено единовременное денежное вознаграждение в сумме 60 000 руб., а так же в июле 2012 г. была выплачена премия в размере 30 000 руб.

Решение

В данном случае, когда один или несколько месяцев расчетного периода отработаны не полностью, средний дневной заработок должен рассчитываться путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму среднемесячного числа календарных дней (29,4), умноженного на количество полных календарных месяцев, и количества календарных дней в неполных календарных месяцах.

Количество календарных дней в неполном календарном месяце должно рассчитываться путем деления среднемесячного числа календарных дней (29,4) на количество календарных дней этого месяца и умножения на количество календарных дней, приходящихся на время, отработанное в данном месяце.

Если в расчетном периоде работнику выплачивались премии и вознаграждения, то они должны учитываться при определении среднего заработка пропорционально времени, отработанному в расчетном периоде.

Если работник проработал неполный рабочий период, за который начисляются премии и вознаграждения, и они были начислены пропорционально отработанному времени, то они должны учитываться при определении среднего заработка исходя из фактически начисленных сумм премий и вознаграждений.

Таким образом, решение данной задачи примет следующий вид:

(29,4 календ. дней (среднее значение) · 23 количество месяцев в расчетном периоде) + (29,4 календ. дней (среднее значение) : 30 календ. дней · 18 календ. дней).

Количество календарных дней, включаемых в расчет среднего заработка составит 693,84.

Средний дневной заработок за расчетный период составит:

Расчет премий и вознаграждений, включаемых в средний заработок ((60 000 руб. + 30 000 руб.) / (29,4 календ дней · 24 календ. месяцев расчетного периода) · 693, 84) = 90 000 руб. / 705,6 календ. дней · 693,84 календ. дней = 88 500 руб.

((30 000 руб. · 23 кал. мес.) + 20 000 руб. + 88 500 руб.) / 693,84 кал. дней = 1 150,84 руб.

Сумма отпускных составит: 32 223,52 руб. (1 150,84 руб. · 28 календарных дней).

При этом в бухгалтерском учете будут произведены следующие записи:

Д96 «Оценочные резервы»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - начислены отпускные за счет ранее начисленного резерва.

Контрольные вопросы

1. Какие виды заработной платы существуют?
2. Каким образом рассчитывается дополнительная заработная плата работников?
3. Какие формы и системы оплаты труда существуют?
4. Назовите основные элементы оплаты труда.
5. Какие формы сдельной оплаты труда наилучшим образом стимулируют на производительный труд?
6. Какие виды удержаний из заработной платы работников могут быть произведены на предприятии?
7. Назовите компенсационные и стимулирующие виды оплаты труда работников, предусмотренные Трудовым кодексом РФ.
8. Каким образом оплачивается брак продукции?
9. Каким образом оплачивается работа, выполненная в сверхурочное и ночное время?
10. Назовите ставки страховых взносов по обязательному социальному страхованию работников.
11. Какие виды выплат не облагаются страховыми вносами по обязательному социальному страхованию?
12. Каковы особенности налогообложения подотчетных сумм?

Глава 7. Учет готовой продукции

7.1. Понятие и задачи учета готовой продукции. 7.2. Учет готовой продукции на складе. 7.3. Оценка готовой продукции. 7.4. Учет выпуска готовой продукции. 7.5. Учет продаж готовой продукции. 7.6. Налоговые аспекты учета готовой продукции. 7.7. Практикум по бухгалтерскому учету готовой продукции.

7.1. Понятие и задачи учета готовой продукции

Готовая продукция — конечный результат производственного цикла, предназначенный для продажи. Это изготовленные на предприятии изделия и полуфабрикаты, полностью укомплектованные, сданные на склад предприятия в соответствии с утвержденным порядком их приемки и готовые к продаже.

Продукция считается готовой, если она прошла все стадии и этапы технологической обработки, испытана, укомплектована, соответствует установленным стандартам и требованиям, сдана на склад готовой продукции и оформлена соответствующими первичными оправдательными документами. Если в отношении такой продукции не выполнено хотя бы одно из вышеназванных условий, то в учете признаются затраты не завершенные производством.

В соответствии с ПБУ 5/01 готовая продукция и товары являются частью материально-производственных запасов организации. Основные задачи учета готовой продукции определены п. 6 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н.

Бухгалтерский учет готовой продукции должен обеспечивать выполнение следующих задач:

- осуществлять формирование данных для калькуляции фактической себестоимости готовой продукции;
- осуществлять контроль за правильным и своевременным документальным оформлением операций по поступлению и отпуску продукции;
- осуществлять контроль за своевременностью расчетов покупателей и заказчиков;
- контролировать выполнение сметы расходов, связанной с отгрузкой и реализацией продукции;
- осуществлять контроль за сохранностью готовой продукции в местах ее хранения и на всех этапах движения.

7.2. Учет готовой продукции на складе

При учете готовой продукции необходимо обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально ответственным лицам.

Как правило, вся готовая продукция должна быть сдана на склад готовой продукции. Исключение допускается для крупногабаритных изделий и иной продукции, сдача на склад которых затруднена по техническим причинам. Они могут

приниматься представителем покупателя (заказчика) на месте изготовления, комплектации или сборки либо отгружаться непосредственно с этих мест.

Учет движения готовой продукции на складе состоит из двух этапов:

— поступление готовой продукции на склад;

— отпуск готовой продукции со склада покупателям (заказчикам) в порядке реализации или при ином ее выбытии.

Поступление готовой продукции на склад

Для учета передачи готовой продукции из производства в места хранения в качестве первичного документа применяется накладная на передачу готовой продукции в места хранения (форма № МХ-18). Накладная подписывается материально ответственными лицами сдатчика и получателя и сдается в бухгалтерию для учета движения продукции.

Кроме того, сдачу продукции из производства на склад можно оформлять приемо-сдаточными накладными, актами, спецификациями или другими документами, которые выписывают в цехах в двух экземплярах. В накладной подсчитывается количество сданной продукции по каждому наименованию, указываются учетная цена за единицу продукции и стоимость выпущенной продукции по учетным ценам. Подписывается накладная представителем цеха-сдатчика, склада-получателя и отдела технического контроля. К приемо-сдаточной накладной может быть приложено заключение лаборатории или отдела технического контроля о качестве произведенной продукции, либо отметка об этом делается непосредственно в накладной.

Наряду с накладными или актами приема-сдачи применяются накопительные ведомости, которые выписывают на каждое наименование продукции. В накопительной ведомости отражаются все операции по сдаче продукции за месяц.

При ведении складского учета готовой продукции, товарно-материальных ценностей применяют два различных метода учета: сортовой и партионный.

При сортовом методе продукция хранится на складах по сортам (наименованиям) и учитывается на карточках сортового учета, где отражаются ее наличие и движение (приход и расход). Каждая вновь поступающая партия присоединяется к имеющимся товарам того же наименования и сорта. Материально ответственные лица могут вести учет продукции в журналах учета товарно-материальных ценностей, где на каждое наименование и сорт открывается одна или несколько страниц в товарном журнале (в зависимости от объема операций по приему и расходу).

При автоматизации бухгалтерского учета соответствующие регистры бухгалтерского учета могут формироваться в бездокументарной форме на магнитных носителях.

При партионном методе учет товаров ведется в таком же порядке, как и при сортовом методе, но отдельно по каждой партии товаров. Под партией понимают-

ся товары, поступившие одновременно по одному документу либо по нескольким документам.

После полного выбытия со склада данной партии товаров или при наличии незначительных остатков производится инвентаризация по данной партии товаров и составляется акт о расходе товаров по партиям (форма № МХ-12). Если в процессе инвентаризации обнаруживаются расхождений данных по приходу и расходу товаров по отдельной партии, составляется о расходе товаров по партии (форма № МХ-11). Выявленные в процессе инвентаризации излишки приходуются, а недостачи и потери от порчи списываются в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Недостачи и потери от порчи в пределах норм естественной убыли относятся на расходы по продажам, сверх норм — за счет виновных лиц.

Документальное оформление отгрузки

Отпуск готовой продукции покупателям (заказчикам) осуществляется в организациях на основании соответствующих первичных учетных документов — накладных. В качестве типовой формы накладной может использоваться форма М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону».

Бухгалтерская служба совместно с другими подразделениями организации (отдел сбыта, служба охраны и т.п.) систематически осуществляет выверку данных об отпущенной со склада готовой продукции и других материальных ценностей с данными об их фактическом вывозе путем сопоставления данных соответствующих граф в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции с накладными.

На основании накладных на отпуск готовой продукции и иных аналогичных первичных учетных документов организации (как правило, отдел сбыта) выписывает счета-фактуры по установленной форме в двух экземплярах, первый из которых не позднее пяти дней с даты отгрузки продукции (товара) высылается (передается) покупателю (п.3 ст. 168 НК РФ), а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления налога на добавленную стоимость.

7.3. Оценка готовой продукции

Выбор оптимального варианта одного из способов оценки готовой продукции зависит от особенностей организации, специфики ее производственно-хозяйственной деятельности, целей экономической политики на сравнительно продолжительный период времени. Ни один из возможных вариантов не является идеальным для всех условий, каждый имеет свои плюсы и минусы и должен применяться после тщательного анализа возможных последствий и влияния на основные показатели финансово-хозяйственной деятельности организации и величину уплачиваемых ею налогов.

Итак, готовая продукция (выполненные работы, оказанные услуги) в бухгалтерском учете может оцениваться по одному из следующих способов:

- по фактической производственной себестоимости продукции, равной сумме всех затрат на ее изготовление. Этот способ оценки применяется сравнительно редко, в основном на предприятиях индивидуального производства, в организациях с ограниченным ассортиментом продукции и устойчивым или точно прогнозируемым спросом. При этом калькулируемые объекты иногда расчленяют по узлам и крупным конструктивным элементам. В итоге производственная себестоимость изделия складывается из суммы затрат на отдельные его составные части. Целесообразна оценка готовой продукции по производственной себестоимости и на предприятиях с ограниченной номенклатурой продукции, когда ее выпуск и продажа производятся ежедневно. Недостаток данного варианта оценки - неточности в исчислении себестоимости до завершения всех работ по объекту и окончания отчетного месяца. В то же время эта система оценки громоздка, трудоемка, при недостаточно обоснованных базах распределения накладных расходов допускает искажение реальной себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг;

- по плановой (нормативной) производственной себестоимости. При этом определяют и отдельно учитывают отклонения фактической производственной себестоимости за отчетный месяц от плановой (нормативной) себестоимости. Положительной стороной указанной оценки является ее единство в текущем учете, при планировании и составлении отчетности. Однако если плановая (нормативная) себестоимость в течение года часто изменяется, приходится выполнять довольно трудоемкую работу по уточнению оценки остатков готовой продукции;

- по учетным ценам. В этом случае обособленно учитывается разница между фактической себестоимостью и учетной ценой. До последнего времени данный вариант оценки готовой продукции был наиболее распространен. Его преимущество проявляется в возможности сопоставления оценки продукции в текущем учете и отчетности, что важно для контроля за правильным определением объема товарного выпуска;

- по продажным (регулируемым или свободным, рыночным) ценам и тарифам (без налога на добавленную стоимость). Этот вид оценки получает в настоящее время все большее распространение. Его используют для учета выполненных заказов, продукции и работ, цена расчетов за которые базируется на предварительно составленной и согласованной с заказчиком калькуляции себестоимости, когда для расчетов применяют заранее оговоренные индивидуальные цены или когда поставка продукции производится по устойчивым ценам рынка;

- по прямым статьям расходов или сокращенной себестоимости. Этот способ оценки предусматривает отнесение общехозяйственных расходов на счет 90 «Продажи» в том периоде, в котором они имели место. Их не нужно распределять между готовыми изделиями и незавершенным производством, относить на остатки готовой продукции на складе, косвенно учитывать в составе стоимости отгруженных товаров. В результате снижается трудоемкость расчетов, повышается их точность. Принято считать, что оценка готовой продукции по уровню прямых

затрат предпочтительнее для организаций с широким ассортиментом изделий, а также во время экономических спадов, простаивания производственных мощностей.

При применении в учете готовой продукции учетных цен и плановой (нормативной) себестоимости возникает необходимость исчисления отклонений в оценке товарного выпуска по учетным ценам от его фактической производственной себестоимости. Это позволяет независимо от вида оценки в текущем учете определить в конечном результате фактическую себестоимость отгруженной и отпущенной в порядке продажи продукции (работ, услуг), а также остатков готовых изделий на складах к концу месяца.

Процент отклонения исчисляется как отношение фактической себестоимости остатка продукции на начало месяца и продукции, выпущенной из производства в данном месяце, к стоимости этого же объема продукции в учетных ценах.

По данным табл. 7.1 этот процент оказался равным 1% от стоимости по учетным ценам.

Таблица 7.1. - Расчет фактической себестоимости отгруженной продукции.

№ пп	Показатель	По твердым учетным ценам (руб.)	По фактической себестоимости (руб.)	Отклонение (+,-)
1	Остаток готовой продукции на начало месяца	300 000	306 000	+ 6 000
2	Поступило из производ-	2 700 000	2 724 000	+ 24 000
3	Итого:	3 000 000	3 030 000	+ 30 000
4	Отклонение, %	X	X	1.0
5	Отгружено готовой продукции	2 500 000	2 525 000	+ 25 000
6	Остаток готовой продукции на конец месяца	500 000	505 000	+ 5 000

Умножением стоимости отгруженной продукции и стоимости ее остатка на складе на конец месяца на исчисленный процент определяют, какая часть отклонений относится на отгруженную и оставшуюся на складе продукцию

(2 500 000 · 1 : 100 = 25 000; 2 500 000 + 25 000 = 2 525 000)

500 000 · 1 : 100 = 5000; 500 000 + 5000 = 505 000.

Отрицательная сумма отклонений фиксируется методом красного сторно, положительная - обычной записью.

Подобный расчет составляют и при использовании неполной производственной себестоимости. В этом расчете нет необходимости, если организация использует для учета выпуска продукции счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Данные об остатках готовой продукции на начало месяца берут из аналогичной ведомости за прошлый месяц или из регистров текущего учета Стоимость

поступившей из производства продукции определяют по учетным ценам на основе данных аналитического учета ее оприходования.

На практике указанные в табл. 1 расчеты составляют по однородным группам товаров (примерно с одинаковой рентабельностью), что обеспечивает большую точность в расчетах отклонений.

7.4. Учет выпуска готовой продукции

В бухгалтерии предприятия учет готовой продукции ведется в денежной оценке.

Для синтетического учета готовой продукции используется активный инвентарный счет 43 «Готовая продукция».

Как уже отмечалось ранее, у организации существует выбор в методе оценки продукции. При любом способе учета готовой продукции по дебету счета 43 «Готовая продукция» отражается ее поступление на склад организации.

При учете готовой продукции по фактической себестоимости ее поступление на склад отражается непосредственно на счете 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (счета 20, 23).

В случае если готовая продукция учитывается по нормативной себестоимости, то возможны два варианта учета:

- с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Используемый вариант учета готовой продукции должен быть отражен в учетной политике организации.

В случае неприменения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» отражается по фактической производственной себестоимости, а в аналитическом учете – по нормативной (плановой) себестоимости с выделением отклонений фактической производственной себестоимости продукции от ее стоимости по учетным ценам.

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- фактическая производственная себестоимость;
- нормативная (плановая) себестоимость;
- договорные цены;
- другие виды цен.

Если учет готовой продукции ведется по нормативной себестоимости, то разница между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетным ценам учитывается на счете 43 «Готовая продукция» на отдельном субсчете «Отклонение фактической себестоимости продукции от их учетной стоимости».

Положительная разница, возникающая в результате превышения фактической себестоимости продукции от их учетных цен, подлежит списанию на счета учета издержек производства. Отрицательная разница, возникающая в результате превышения учетной стоимости продукции от их фактической себестоимости, подлежит списанию на счета издержек производства сторнировочной записью.

Если готовая продукция учитывается по нормативной себестоимости с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то будут сделаны следующие записи:

- по дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» учитывается фактическая производственная себестоимость готовой продукции в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (20, 23);

- по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция».

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов выявляют отклонения фактической производственной себестоимости продукции, учитываемой по дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», от нормативной (плановой) себестоимости, отражаемой по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Положительные отклонения, образовавшиеся в результате превышения фактической себестоимости продукции над нормативной (плановой) себестоимостью представляют собой перерасход и свидетельствуют об определенных нарушениях в технологии и организации производственного процесса, приводящих к повышению себестоимости продукции (работ, услуг).

Отрицательные отклонения, образовавшиеся в результате превышения нормативной (плановой) себестоимости над фактической себестоимостью продукции представляют собой экономию и свидетельствуют о позитивных мерах, проводимых на предприятии, направленном на снижение себестоимости продукции.

Перерасход и экономию следует относить на счет 90 «Продажи». Перерасход относят в дебет счета 90/2 «Прочие расходы», а экономию отражают сторнировочной записью в той же корреспонденции.

Таким образом, счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» сальдо на отчетную дату не имеет, так как ежемесячно закрывается счетом 90 «Продажи».

Рассмотрим типовые бухгалтерские проводки по учету готовой продукции:

1) по фактической производственной себестоимости:

Д 43 «Готовая продукция»

К 20 «Основное производство» - принята на учет готовая продукция, выпущенная в цехах основного производства;

Д 43 «Готовая продукция»

К 23 «Вспомогательные производства» - принята на учет готовая продукция, выпущенная в цехах вспомогательного производства;

2) по нормативной (плановой) себестоимости с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»:

Д 43 «Готовая продукция»

К 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» - принята на учет готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости;

Д 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

К 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» - списаны фактические затраты, связанные с выпуском продукции;

Д 90 «Продажи»

К 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» - списано отклонение фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее нормативной (плановой) себестоимости (списано положительное отклонение). Отрицательное отклонение списывается методом «красного сторно».

Применение метода оценки готовой продукции по нормативной себестоимости целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции.

Применение метода оценки готовой продукции по фактической производственной себестоимости в качестве учетной цены целесообразно при единичном и мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

В случае применения готовой продукции для собственных нужд самого предприятия, то такую продукцию надо перевести в состав материальных запасов записью:

Д 10 «Материалы»

К 43 «Готовая продукция» - отражен перевод части готовой продукции в состав материальных запасов.

Данные аналитического и синтетического учета готовой продукции должны обеспечивать получение данных необходимых для составления отчетности.

7.5. Учет продаж готовой продукции

Продажа готовой продукции относится к обычным видам деятельности организации.

Для целей бухгалтерского учета выручка от продажи готовой продукции определяется исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности (по отгрузке или принципу начисления).

Готовая продукция считается реализованной с даты ее отгрузки покупателям и предъявления им товаросопроводительных документов на оплату. С реализацией продукции происходит переход права собственности на продукцию (товар, работы, услуги) от поставщика к покупателю, и с этой даты у предприятия возникают обязательства перед государством по уплате налогов и сборов.

Продажа готовой продукции осуществляется организациями по ценам, включающим в себя НДС.

Для учета реализации готовой продукции предусмотрен активно-пассивный счет 90 «Продажи».

Сальдо по счету не бывает, так как в сумме остатка счет 90 «Продажи» закрывают на счет 99 «Прибыли и убытки» с целью определения финансового результата по операции.

В кредит счета относят выручку от реализации продукции в отчетном периоде.

В дебет счета относят косвенные налоги, начисленные с оборота по реализации продукции, такие как НДС, акцизы, а также затраты, связанные с производством и реализацией продукции.

Такое построение учета обеспечивает информацию, с одной стороны, о доходах в связи с продажей продукции, с другой стороны, о затратах в связи с ее производством и продажей. Путем сопоставления кредитового и дебетового оборотов по счету 90 «Продажи» определяют финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации продукции. Превышение кредитового оборота счета 90 «Продажи» над дебетовым показывает прибыль, а наоборот, убыток.

В общем случае выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и (или) величине дебиторской задолженности.

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности, в части, непокрытой поступлением.

Установлены следующие особенности определения выручки о продажи готовой продукции:

1) при продаже продукции на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности;

2) величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров, полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров, полученных или подлежащих получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров, полученных организацией, величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров);

3) величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных скидок.

Выручка от продажи продукции признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- право собственности на продукцию перешло от организации к покупателю;
- расходы, которые произведены в связи с получением дохода от продажи продукции, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией, не исполнено хотя бы одно из выше названных условий, то в учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Синтетический учет продажи готовой продукции

Рассмотрим типовые бухгалтерские проводки по учету продажи готовой продукции в случае, когда моментом признания выручки является день отгрузки готовой продукции:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К 90/1 «Выручка» - отражена задолженность покупателя перед предприятием за отгруженную продукцию (с учетом НДС);

Д 90/3 «НДС»

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» - начислен НДС предъявленный покупателю;

Д 90/2 «Себестоимость продаж»

К 43 «Готовая продукция» - списана фактическая производственная себестоимость реализованной продукции;

Д 90/2 «Себестоимость продаж»

К 44 «Расходы на продажу» - списаны расходы на продажу готовой продукции;

Д 90/2 «Себестоимость продаж»

К 26 «Общехозяйственные расходы» - списаны общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных расходов (если учет ведется по сокращенной производственной себестоимость или методом «Директ-Костинг»).

Д 90/9 «Прибыль от продаж»

К 99 «Прибыли и убытки» - отражена в учете прибыль от продажи готовой продукции;

Д 51 «Расчетные счета»

К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - поступила выручка от покупателя за реализованную продукцию (включая НДС).

В отдельных случаях, организация может получать от покупателей оплату, частичную оплату в счет предстоящих поставок готовой продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав.

В бухгалтерском учете получение авансовых платежей отражается по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчете 62/2 «Расчеты по авансам полученным».

Рассмотрим особенности учета продаж готовой продукции по договору комиссии.

В тех случаях, когда выручка от продажи готовой продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции, продаже продукции по договору комиссии и др.), она после отгрузки отражается какое-то время по дебету счета 45 «Товары отгруженные». Это связано с тем, что продукция, поступившая к *комиссионеру* от *комитента*, является

собственностью комитента, т.е. перехода права собственности на продукцию не происходит.

По *договору комиссии* одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

Организация, передающая продукцию другой организации для дальнейшей продажи по договору комиссии, называется *комитентом*.

Организация, принимающая продукцию по договору комиссии с целью ее последующей продажи, называется *комиссионером*.

Согласно ст. 991 ГК РФ комитент обязуется уплатить комиссионеру посредническое вознаграждение, а в случае, когда комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), также дополнительное вознаграждение в размере и на условиях, установленных в договоре комиссии.

По исполнении поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии.

Рассмотрим учет расчетов по договору комиссии у комитента.

Отгруженная продукция учитывается на счете 45 «Товары отгруженные» по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов, связанных с отгрузкой продукции.

При передаче продукции по договору комиссии комитент счет-фактуру не выписывает до момента получения извещения от комиссионера о продаже продукцию покупателю.

Комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла реализация продукции, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества.

Одновременно с извещением комиссионер обязан представить комитенту все первичные документы по совершенным операциям. По этим же данным устанавливается сумма выручки, полученная от покупателя продукции.

Комитент, реализовавший продукцию по договору комиссии, регистрирует в книге продаж, выданный комиссионеру счет-фактуру, в которой отражены показатели счет-фактуры, выставленной комиссионером покупателю.

Рассмотрим типовые бухгалтерские проводки по продаже продукции по договору комиссии в учете организации-комитента:

Д 45 «Товары отгруженные»

К 43 «Готовая продукция» - отгружена продукция комиссионеру для реализации по договору комиссии;

Д 44 «Расходы на продажу»

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - начислено комиссионное вознаграждение комиссионеру (без учета НДС);

Д 19 «НДС по приобретенным ценностям»

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - отражена сумма НДС от комиссионного вознаграждения;

Д 45 «Товары отгруженные»

К 44 «Расходы на продажу» - списаны расходы на продажу, в том числе комиссионное вознаграждение без учета НДС;

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К 90/1 «Выручка» - отражена выручка от продажи продукции после получения извещения от комиссионера;

Д 90/2 «Себестоимость продаж»

К 45 «Товары отгруженные» - списана фактическая производственная себестоимость продукции, отгруженной по договору комиссии;

90/3 «Налог на добавленную стоимость»

К 68/1 «Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость» - отражена сумма НДС с выручки от продажи готовой продукции;

Д 90/9 «Прибыль от продаж»

К 99 «Прибыли и убытки» - отражен финансовый результат (прибыль) от продажи продукции;

Д 51 «Расчетные счета»

К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - получена от комиссионера выручка за отгруженную продукцию, включая НДС;

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К 51 «Расчетные счета» - отражена оплата услуг комиссионера, включая НДС;

Д 68/1 «Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость»

К 19 «НДС по приобретенным ценностям» - предъявлена к вычету уплаченная сумма НДС от комиссионного вознаграждения.

Рассмотрим учет расчетов по договору комиссии у комиссионера.

Общая схема отражения операций комиссионером в рамках договора комиссии с его участием включает в себя:

- операции по поступлению продукции по договору комиссии;
- операции по реализации продукции и начислению комиссионного вознаграждения;
- расчеты с покупателем и комитентом;
- формирование расходов, связанных с реализацией продукции и определение финансового результата от оказания услуг по продаже, оказанных в рамках договора комиссии.

Полученная комиссионером продукция не является его собственностью и поэтому предварительно должна учитываться на счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

Комиссионное вознаграждение, причитающееся комиссионеру по договору, считается его выручкой от обычных видов деятельности и должна отражаться на счете 90 «Продажи».

Все расходы комиссионера, связанные непосредственно с исполнением договора комиссии, в составе расходов комиссионера не отражаются, а учитываются на счетах учета расчетов и подлежат возмещению комитентом.

Расчеты с комитентом и сумма комиссионного вознаграждения, уплачиваемая комитентом, отражаются в учете комиссионера по кредиту счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», на субсчете 76/7 «Расчеты с комитентом».

Операции по продаже продукции по договору комиссии с участием комиссионера в расчетах можно отразить в бухгалтерском учете организации-комиссионера следующими проводками:

Д 004 «Товары, принятые на комиссию»

К - - отражена стоимость продукции, поступившей от комитента для ее дальнейшей реализации по договору комиссии, включая НДС;

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К 76/7 «Расчеты с комитентом» - отражена продажа продукции покупателю, с одной стороны (счет 62), и задолженность перед комитентом за проданную продукцию, с другой стороны (счет 76);

Д –

К 004 «Товары, принятые на комиссию» - списана с забалансового учета стоимость продукции, отгруженной покупателю;

Д 51 «Расчетные счета»

К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - отражена оплата, поступившая от покупателя за отгруженную продукцию, включая НДС;

Д 44 «Расходы на продажу»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию» и др. – отражены собственные расходы комиссионера;

Д 76/7 «Расчеты с комитентом»

К 90/1 «Выручка» - начислена выручка в размере комиссионного вознаграждения, включая НДС;

Д 90/2 «Себестоимость продаж»

К 44 «Расходы на продажу» - списаны расходы на продажу комиссионера;

Д 90/3 «Налог на добавленную стоимость»

К 68/1 «Расчеты с бюджетом по НДС» - начислен НДС со стоимости комиссионного вознаграждения;

Д 90/9 «Прибыль от продаж»

К 99 «Прибыли и убытки» - отражен финансовый результат (прибыль) от выполнения услуг по договору комиссии;

Д 76/7 «Расчеты с комитентом»

К 51 «Расчетные счета» - перечислены комитенту денежные средства, полученные от покупателя продукции (за вычетом суммы комиссионного вознаграждения).

7.6. Налоговые аспекты учета готовой продукции

Для целей налогообложения прибыли организации могут определять выручку от продажи готовой продукции либо по методу отгрузки продукции (метод начисления), либо по методу оплаты отгруженной продукции (кассовый метод).

При выборе метода начисления выручка признается в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств или иного имущества (работ, услуг) в оплату отгруженной продукции.

При выборе кассового метода выручка признается после поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу или после поступления иного имущества в оплату отгруженной продукции.

В настоящее время для целей налогообложения прибыли должен применяться один основной метод признания доходов от реализации – метод начисления.

Исключительное право на применение кассового метода имеют лишь те организации, у которых в среднем за четыре квартала отчетного года сумма выручки от реализации продукции без учета налога на добавленную стоимость не превышает один миллион рублей (без учета НДС) за каждый квартал.

Таким образом, для организаций, принявших в учетной политике для целей налогообложения порядок признания доходов по методу начисления, датой получения дохода признается дата реализации продукции независимо от фактического получения денежных и иных средств в оплату отгруженной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Для организаций, принявших в учетной политике для целей налогообложения порядок признания доходов по методу оплаты (кассовый метод), датой получения дохода признается день поступления денежных средств и (или) иных активов в оплату стоимости отгруженной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, а также погашения задолженности перед организацией иным способом.

Операции по продаже готовой продукции покупателям являются объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость. Реализации продукции (работ, услуг) отражается по рыночной стоимости, включающей в себе НДС.

Моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат (п. 1 ст. 167 НК РФ):

- день отгрузки (передачи) готовой продукции, товаров (работ, услуг), имущественных прав;

- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок готовой продукции, товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав.

Таким образом, при любом получении продавцом (поставщиком) оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок продукции, выполнении работ, оказании услуг он обязан начислить НДС и уплатить его в бюджет. То есть, все организации для установления момента определения налоговой базы по НДС должны использовать только метод начисления (отгрузки).

С 1 января 2009 г. порядок расчетов по авансовым платежам претерпел значительные изменения.

В случае получения организацией сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок продукции, реализуемой на территории РФ, организация обязана предъявить покупателю этой продукции сумму НДС. При этом сумма налога определяется расчетным методом как процентное отношение налоговой ставки (10 или 18 %), к налоговой базе, принятой за 100 % и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки, т.е. должны применяться налоговые ставки 10/110 или 18/118.

В налоговую базу не включается оплата, частичная оплата, полученная организацией в счет предстоящих поставок продукции, которая:

- имеет длительность производственного цикла изготовления свыше шести месяцев. Для такой продукции организация определяет налоговую базу по мере отгрузки;
- облагается по налоговой ставке 0 %;
- не подлежит налогообложению.

Рассмотрим пример учета расчетов с покупателями и заказчиками за отгруженную продукцию в форме авансовых платежей.

Пример 1.

В октябре текущего года организацией в счет предстоящей поставки готовой продукции была получена от покупателя частичная оплата в сумме 295 000 руб.

В ноябре текущего года организацией была получена от покупателя еще одна частичная оплата в счет предстоящей поставки продукции в сумме 70 800 руб.

В декабре текущего года организация произвела отгрузку готовой продукции покупателю на сумму 365 800 руб., включая НДС - 55 800 руб.

Себестоимость отгруженной продукции составила 250 000 руб. Расходы, связанные с реализацией, составили 20 000 руб.

№ пп	Содержание операции	сумма	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
Операции, отражаемые в октябре текущего года				
1.	Получена предоплата по договору поставки	295 000	51	62/2
2.	Начислен НДС с суммы полученной частичной оплаты (295000 руб.·18:18)	45 000	62/2	68/1
3	Перечислен в бюджет НДС	45 000	68/1	51
Операции, отражаемые в ноябре текущего года				
4.	Получена предоплата по договору поставки	70 800	51	62/2
5.	Начислен НДС с суммы полученной частичной оплаты (70800·18:118)	10 800	62/2	68/1
6.	Перечислен НДС в бюджет	10 800	68/1	51
Операции, отражаемые в декабре текущего года				
7.	Отражена реализация продукции	365 800	62/1	90/1

8.	Начислен НДС	55 800	90/3	68/1
9.	Списана фактическая себестоимость проданной продукции	250 000	90/2	43
10.	Списаны расходы на продажу	20 000	90/2	44
11.	Отражен финансовый результат от продажи (365000-55000-250000-20000)	40 000	90/9	99
12.	Предъявлен к вычету НДС	55 800	68/1	62/2
13.	Отражен зачет сумм частичной оплаты	365 800	62/2	62/1
14.	Начислен налог на прибыль (40000·20%:100%)	8 000	99	68/2
15.	Перечислен налог на прибыль в бюджет	8 000	68/2	51

Рассмотрим операции, связанные с оплатой, частичной оплатой продукции, связанные с перечислением аванса под предстоящую поставку продукции, выполнения работ, оказания услуг.

С 1 января 2009 г. организация-покупатель, перечислившая суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок продукции, может предъявить к вычету сумму НДС, предъявленную продавцом этой продукции.

Вычеты сумм НДС, предъявленных продавцами покупателю при приобретении продукции, производятся в полном объеме после принятия на учет данной продукции. В связи с чем, суммы НДС, принятые к вычету покупателем, подлежат восстановлению в случае перечисления покупателем сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок продукции. Восстановлению подлежат суммы налога, в размере, ранее принятом покупателем к вычету в отношении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок продукции.

Используя данные предыдущего примера, рассмотрим операции по учету расчетов с поставщиками по выданным авансам под предстоящую поставку продукции:

№ пп	Содержание операции	сумма	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
Операции, отражаемые в октябре текущего года				
1.	Перечислена предоплата поставщику	295 000	60/2	51
2.	Начислен НДС с сумм частичной оплаты	45 000	19/4	60/2
3	Принят к вычету НДС	45 000	68/1	19/4
Операции, отражаемые в ноябре текущего года				
4.	Перечислена предоплату поставщику	70 800	60/2	51
5.	Начислен НДС с сумм частичной оплаты	10 800	19/4	60/2
6.	Принят к вычету НДС	10 800	68/1	19/4
Операции, отражаемые в декабре текущего года				
7.	Принята на учет готовая продукция (без НДС)	310 000	43	60/1

8.	Отражена сумма НДС по приобретенной продукции	55 800	19/4	60/1
9.	Восстановлен НДС, ранее принятый к вычету	55 800	19/4	68/1
10.	Восстановленная сумма НДС отнесена на расчеты по авансам выданным	55 800	60/2	19/4
11.	Отражен зачет сумм, ранее выданных авансов под предстоящую поставку продукции	365 800	60/1	60/2
12.	Предъявлена к вычету сумма НДС по принятой на балансовый учет продукции	55 800	68/1	19/4

При реализации продукции по договору комиссии для комитента датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего ему имущества, указанная в извещении комиссионера о реализации и (или) в отчете комиссионера.

Сумма комиссионного вознаграждения, уплачиваемая комитентом комиссионеру, должна отражаться в налоговом учете в составе прочих расходов организации.

Уплаченную в составе комиссионного вознаграждения сумму НДС комитент может предъявить к вычету.

Комиссионер не должен учитывать при налогообложении прибыли имущество, включая денежные средства, поступившее комиссионеру в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера согласно условиям заключенного договора.

К доходам комиссионера, учитываемым при налогообложении прибыли, относится комиссионное вознаграждение.

Доход в виде комиссионного вознаграждения отражается комиссионером в налоговом учете на дату принятия комитентом отчета комиссионера.

С полученного комиссионного вознаграждения комиссионер обязан начислить и уплатить НДС.

7.7. Практикум по бухгалтерскому учету готовой продукции

Учет готовой продукции по фактической производственной себестоимости

Пример

Предприятие отгрузило в адрес покупателя готовую продукцию на сумму 14 160 руб., включая НДС. Фактическая себестоимость продукции составила 10 000 руб. Согласно условиям поставки право собственности на готовую продукцию переходит после ее оплаты.

В бухгалтерском учете предприятия-поставщика данные операции отражены следующими проводками:

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Отгружена покупателю продукция, право собственности на которую переходит после оплаты	10000	45	43
2.	Получена от покупателя оплата за готовую продукцию	14160	51	62
3.	Отражена выручка от реализации продукции	14160	62	90/1
3.	Начислен НДС от реализации	2160	90/3	68
4.	Списана себестоимость реализованной продукции	10000	90/2	45
5.	Отражен финансовый результат от реализации готовой продукции (14160 – (2160 + 10000))	2000	90/9	99

Учет выпуска готовой продукции по плановой себестоимости без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Пример

Предприятие выпускает строительные материалы и отражает себестоимость готовой продукции по учетным ценам без использования счета 40. На начало июля 2012 г. на складе числится 20 000 шт. кирпичей. В качестве учетной цены используется плановая себестоимость, которая составляет 15 руб./шт. Плановая себестоимость всей готовой продукции на складе – 300 000 руб. (20 000 шт. · 15 руб.), сумма отклонений на остаток готовой продукции - 18 000 руб. (перерасход). В июле 2012 г. предприятие изготовило 25 000 шт. кирпичей. Плановая себестоимость готовой продукции составила 375 000 руб. (25 000 шт. · 15 руб.). Сумма отклонений по выпущенной продукции составила 22 000 руб. (перерасход).

В том же месяце отгружено покупателям 30 000 шт. кирпичей. Плановая себестоимость отгруженной продукции составила 450 000 руб. (30 000 шт. · 15 руб.).

Согласно договору купли-продажи право собственности на продукцию переходит к покупателю после ее оплаты. Оплата в июле не произведена.

В бухгалтерском учете предприятия рассматриваемая хозяйственная операция отражена следующей корреспонденцией счетов:

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит

1.	Оприходованы на склад кирпичи по плановой себестоимости	300000	43	20
2.	Отражено отклонение плановой себестоимости выпущенной продукции от ее фактической себестоимости	22000	43/отклонения	20
3.	Отгружены кирпичи покупателю	450000	45	43
4.	Списана сумма отклонений по отгруженной продукции	26685	45	43/отклонения

Процент отклонения фактической себестоимости отгруженной продукции от ее учетной цены (перерасход) составил:

(18 000 руб. + 22 000 руб.) : (300 000 руб. + 375 000 руб.) · 100 % = 5,93 %.

Сумма отклонений по отгруженной продукции равна:

450 000 руб. · 5,93 % : 100 % = 26 685 руб.

Учет готовой продукции с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Пример

Предприятие выпустило и продало в июле 2012 г. 1200 ед. готовой продукции по цене 1416 руб. за единицу на общую сумму 1 699 200 руб., включая НДС. Организация отражает готовую продукцию по плановой себестоимости. Плановая себестоимость единицы продукции – 950 руб., фактическая себестоимость – 1000 руб.

В бухгалтерском учете предприятия производят следующие записи на счетах бухгалтерского учета:

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Оприходована на склад готовая продукция по плановой себестоимости (950 руб. · 1200 ед.)	1140000	43	40
2.	Списана фактическая себестоимость готовой продукции (1000 руб. · 1200 ед.)	1200000	40	20
3.	Поступили денежные средства от покупателя	1699200	51	62
4.	Отражена выручка от продажи готовой продукции	1699200	62	90/1
5.	Начислен НДС от продажи готовой продукции	259200	90/3	68
6.	Списана плановая себестоимость проданной готовой продукции	1140000	90/2	43
7.	Списана сумма превышения фактической себестоимости готовой продукции над ее плановой себестоимостью (1200000 руб. – 1140000 руб.)	60000	90/2	40
8.	Отражена прибыль от реализации готовой продукции	240000	90/9	99

Использование счета 40 для учета выпуска продукции целесообразно в тех организациях, где, во-первых, требуется оценка отклонений фактической себестоимости готовой продукции от ее плановой величины, а во-вторых, там, где учет таких отклонений может быть тщательно организован.

Учет продажи готовой продукции

Пример

Предприятие согласно учетной политике учитывает готовую продукцию по нормативной себестоимости с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В июле 2012 г. ООО отпустило готовой продукции по нормативной себестоимости прямых производственных затрат на сумму 2 400 0000 руб. Выручка от реализации составила 3 304 000 руб. (с учетом НДС). Общехозяйственные расходы за месяц равны 160 000 руб., расходы на продажу 80 000 руб., экономия по выпущенной продукции составила 100 000 руб.

В бухгалтерском учете организации оформлены следующие бухгалтерские записи:

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена выручка от продажи готовой продукции	3304000	62	90/1
2	Начислен НДС с реализованной продукции	504000	90/3	68
3	Списана нормативная себестоимость отгруженной продукции	2400000	90/2	43
4	Списано отклонение нормативной себестоимости готовой продукции от ее фактической себестоимости (сторно)	100000	90/2	40
5	Списаны общехозяйственные расходы	160000	90/6	26
6	В себестоимость отгруженной продукции включены расходы на продажу	80000	90/2	44
7	Отражен финансовый результат от продажи готовой продукции в июле (3304000 – 504000 – 2400000 + 100000 – 160000 – 80000)	260000	90/9	99

Когда договором купли-продажи (поставки) предусмотрен переход к покупателю права собственности на продукцию в момент, отличный от отгрузки, например оплаты, то для учета продукции согласно Плану счетов применяется счет 45 «Товары отгруженные». На этом счете учитывается также готовая продукция, переданная на реализацию по посредническим договорам (договор комиссии, поручения, агентский договор) и не проданная посредником.

Пример

В отчетном месяце организация отгрузила 5 единиц продукции, право собственности на которую к покупателю переходит в момент ее оплаты. Фактическая

производственная себестоимость единицы продукции равна 13 000 руб., расходы по отгрузке продукции – 2800 руб. Договорная цена за единицу продукции 18880 руб. (с учетом НДС). В отчетном месяце покупатель оплатил 3 единицы продукции.

В учете организации предложенная хозяйственная ситуация отражена следующей корреспонденцией счетов:

№ Пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость отгруженной продукции	65000	45	43
2	Учтены расходы, связанные с отгрузкой продукции	2800	44	70, 69, 71
3	Поступила выручка за 3 ед. продукции (3 · 18880)	56640	51	62
4	Начислена выручка за 3 ед. продукции	56640	62	90/1
5	Списана производственная себестоимость оплаченной продукции (3 · 13000 руб.)	39000	90/2	45
6	Списаны расходы на продажу, относящиеся к оплаченной продукции (2800 : 5 · 3)	1680	90/2	44
7	Начислен НДС по оплаченной продукции	8640	90/3	68
8	Отражен финансовый результат от реализации (56640 – 39000 – 1680 – 8640)	7320	90/9	99

Контрольные вопросы:

1. В какой оценке к бухгалтерскому учету принимается готовая продукция?
2. В какой оценке ведется учет готовой продукции на складе и в оперативном учете?
3. Назовите разновидности учетных цен готовой продукции.
4. В каких случаях используют счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».
5. Назовите условия признания выручки от продажи готовой продукции.
6. Назовите способы признания выручки для целей бухгалтерского учета и налогообложения прибыли.
7. Каковы особенности налогообложения готовой продукции по авансовым платежам?
8. Каковы особенности налогообложения продукции отгруженной по договору комиссии?
9. Назовите условия применения кассового метода учета доходов и расходов по готовой продукции для целей налогообложения прибыли.
10. Каким образом рассчитываются отклонения в стоимости готовой продукции?
11. Какие налоги уплачиваются предприятием в связи с продажей готовой продукции?
12. Каким образом рассчитывается финансовый результат от продажи готовой продукции?
13. Каким образом учитываются расходы по продаже готовой продукции?

Глава 8. Учет товаров

8.1. Учет движения товаров и их документальное оформление. 8.2. Оценка товаров. 8.3. Учет поступления товаров. 8.4. Учет продаж товаров. 8.5. Налоговые аспекты учета товаров. 8.6. Практикум по бухгалтерскому учету товаров.

8.1. Учет движения товаров и их документальное оформление

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи.

Методику бухгалтерского учета товаров в организации определяют ПБУ 5/01, План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению.

Товары, предназначенные для дальнейшей перепродажи, учитывают на счете 41 «Товары». Если товары находятся у организации, но не являются ее собственностью, то их учет осуществляется на забалансовых счетах 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и 004 «Товары, принятые на комиссию».

В учете организаций товары могут учитываться несколькими способами:

- по покупным ценам;
- по фактической себестоимости;
- по учетным ценам с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- по продажным ценам с использованием счета 42 «Торговая наценка».

По покупным ценам товары учитывают организации оптовой торговли и производственные (неторговые) организации.

Организации, продающие товары в розницу, могут учитывать их как по фактической себестоимости, так и по продажным ценам. Конкретный способ учета товаров должен быть закреплен в учетной политике организации.

Для оформления и учета операций по движению товаров в торговых организациях предусмотрены следующие основные унифицированные формы первичной учетной документации:

№ формы	Наименование формы
ТОРГ-1	Акт о приемке товаров
ТОРГ-2	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при при-

	емке товарно-материальных ценностей
ТОРГ-3	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров
ТОРГ-4	Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика
ТОРГ-5	Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика
ТОРГ-6	Акт о завесе тары
ТОРГ-11	Товарный ярлык
ТОРГ-12	Товарная накладная
ТОРГ-13	Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары
ТОРГ-15	Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей
ТОРГ-16	Акт о списании товаров
ТОРГ-18	Журнал учета движения товаров на складе
ТОРГ-28	Карточка количественно-стоимостного учета
ТОРГ-29	Товарный отчет
ТОРГ-30	Отчет по таре

Организация складского учета товаров зависит от способа их хранения.

Различают партионный и сортовой способы хранения и соответственно партионный и сортовой учет товарно-материальных ценностей.

8.2. Оценка товаров

Порядок оценки товаров торговыми организациями зависит от способа продажи приобретенных товаров – оптовой или розничной продажи.

Для целей бухгалтерского учета в соответствии с ПБУ 5/01 организации, осуществляющие торговую деятельность, могут учитывать приобретенные для продажи товары одним из следующих способов:

- по покупным ценам (стоимости их приобретения);
- по продажным ценам с отдельным учетом наценок (надбавок);
- по учетным ценам.

Организации оптовой торговли могут учитывать приобретенные товары по покупной стоимости (по цене приобретения) или по учетным ценам.

Организации, осуществляющие розничную торговлю, кроме этих способов могут также использовать способ учета товаров по продажным ценам с отдельным учетом наценок (надбавок), скидок.

Формирование покупной стоимости товаров может осуществляться двумя способами:

- по стоимости приобретения, включающей цену поставщика и другие расходы непосредственно связанные с приобретением товаров и произведенные до момента передачи товаров в продажу;
- только по цене поставщика с отнесением на расходы на продажу других расходов по заготовке и доставке товаров, произведенных до момента передачи товаров в продажу.

Выбранный организацией способ оценки товаров должен быть отражен в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета. В учетной политике организации также должен быть отражен выбранный способ формирования по-

купной стоимости товаров (с учетом или без учета транспортных расходов в покупной стоимости товаров).

8.3. Учет поступления товаров

Для учета наличия и движения товаров, предназначенных для дальнейшей продажи, предусмотрен активный счет 41 «Товары».

Сальдо счета показывает сумму остатка товаров на складе и в рознице предприятия на начало месяца.

Оборот по дебету счета показывает сумму поступивших товаров на склад и в розницу предприятия в отчетном периоде.

Оборот по кредиту счета показывает сумму выбывших товаров со склада и из розницы предприятия в отчетном периоде.

К счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

41/1 «Товары на складах»;

41/2 «Товары в розничной торговле»;

41/3 «Тара под товаром и порожняя»;

41/4 «Покупные изделия».

Рассмотрим учет приобретения товаров как по покупным ценам, так и по продажным с применением счета 42 «Торговая наценка».

Учет товаров по покупным ценам

Оприходование поступивших на склад товаров (тары) отражается по дебету счета 41 «Товары» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по стоимости их приобретения:

Д 41 «Товары»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – отражены суммы по оприходованным товарам;

Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» – учтен НДС по приобретенным товарам, а также затратам, непосредственно связанным с приобретением товаров.

После оплаты товаров составляется корреспонденция:

Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

К 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» – оплачены приобретенные товары:

Д 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

К 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» - произведен налоговый вычет.

Поступление товаров и тары может быть отражено с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Согласно п. 13 ПБУ 5/01 организации, осуществляющие торговую деятельность, могут затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов, производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу.

Таким образом, в бухгалтерском учете транспортно-заготовительные расходы можно учитывать двумя способами:

- непосредственно на счете 41 «Товары»;
- на счете 44 «Расходы на продажу».

Основой оценки товаров, отражаемой на счете 41 «Товары», является цена их приобретения у поставщиков. Все прочие расходы, связанные с приобретением товаров (транспортно-заготовительные), учитываются отдельно и списываются в уменьшение финансового результата от продажи товаров в полной сумме как относящиеся к текущему отчетному периоду либо пропорционально стоимости проданных товаров и их остатка на складе. Планом счетов бухгалтерского учета для отражения таких затрат предусмотрен счет 44 «Расходы на продажу».

В организациях, осуществляющих коммерческо-торговую деятельность, на счете 44 «Расходы на продажу» отражают следующие расходы: на оплату труда персонала организации; на перевозку товаров; на аренду зданий и помещений; на содержание зданий, помещений и сооружений (например, коммунальные расходы, расходы по содержанию объектов торгового предприятия в чистоте и др.); по хранению и подработке товаров; на рекламу; на представительские расходы; на подготовку, переподготовку и повышение квалификации кадров; на командировочные расходы и др.

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей товаров. По кредиту эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи». Расходы на транспортировку подлежат частичному списанию относительно их распределения между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца.

Сумма транспортных расходов, относящаяся к остаткам нереализованных товаров, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1) определяется сумма транспортных расходов, приходящихся на остаток нереализованных товаров на начало месяца и осуществленных в текущем месяце;

2) определяется стоимость приобретения товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость приобретения остатка нереализованных товаров на конец месяца;

3) рассчитывается средний процент как отношение суммы транспортных расходов к стоимости товаров;

4) определяется сумма транспортных расходов, относящаяся к остатку нереализованных товаров, как произведение среднего процента и стоимости остатка товаров на конец месяца.

Рассмотрим пример расчета суммы транспортных расходов, подлежащих списания за отчетный период, на основании следующих условных данных:

№ пп	Показатели	Сумма, руб.
1.	Покупная стоимость остатка нереализованных товаров на начало месяца	50 000
2.	Транспортные расходы, приходящиеся на остаток нереализованных товаров на начало месяца	4 500
3.	Покупная стоимость товаров, поступивших за отчетный период	140 000
4.	Транспортные расходы за отчетный период	12 000
5.	Продажная стоимость товаров, реализованных в отчетном периоде, без НДС	260 000
6.	Покупная стоимость товаров, реализованных за отчетный период	160 000

На основании представленных данных, составим расчет суммы транспортных расходов, относящейся к остатку нереализованных товаров на конец месяца:

1) сумма транспортных расходов, приходящихся на остаток нереализованных товаров на начало месяца и осуществленных в отчетном периоде:

4 500 руб.+12 000 руб.=16 500 руб.

2) стоимость товаров, реализованных в отчетном периоде, - 160 000 руб.;
остаток нереализованных товаров на конец отчетного периода:

50 000 руб.+140 000 руб.-160 000 руб.=30 000 руб.;

итого общая стоимость товаров:

160 000 руб.+30 000 руб.=190 000 руб.

3) средний процент транспортных расходов к общей стоимости товаров:

(16 500 руб. : 190 000 руб.) · 100 % =8,7 %

4) сумма транспортных расходов, относящаяся к остатку нереализованных товаров на конец месяца:

(30 000 руб. · 8,7 %) : 100 % = 2 610 руб.

Сумма транспортных расходов, подлежащая списанию за отчетный период со счета 44 «Расходы на продажу», определяется как разница между общей суммой транспортных расходов и их остатком на конец отчетного периода:

16 500 руб. – 2 610 руб. = 13 890 руб.

Учет товаров по продажным ценам

При учете товаров по продажным ценам разница между покупной стоимостью и стоимостью по продажным ценам на предприятиях розничной торговли учитывается на счете 42 «Торговая наценка». Счет 42 «Торговая наценка» является регулирующим (контрактивным) счетом по отношению к счету 41 «Товары». Если из сальдо счета 41 вычесть сальдо счета 42, разность покажет покупную стоимость товаров. Счет 42 «Торговая наценка» не может применяться самостоятельно, а только в сочетании со счетом 41 «Товары» и только при условии учета товаров по продажным ценам.

Стоимость товаров и сумма торговых наценок напрямую связаны между собой: при увеличении стоимости товаров сумма торговых наценок также увеличивается, и наоборот.

Счет 42 «Торговая наценка» кредитуется при принятии к бухгалтерскому учету товаров на суммы торговой наценки. В торговую наценку включаются доход торговой организации и НДС (если производимые товары этим налогом облагаются). При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д 41 «Товары»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражена стоимость приобретения товаров без НДС;

Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - учтена сумма НДС по приобретенным товарам

Д 41 «Товары»

К 42 «Торговая наценка» - отражена торговая наценка на оприходованные товары (разница между предполагаемой продажной ценой поступивших товаров с НДС и стоимостью их приобретения без НДС).

Кроме того, на счете 42 «Торговая наценка» могут учитываться предоставляемые поставщиками скидки на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов. Размер торговой наценки устанавливается приказом руководителя организации. Это может быть единая торговая наценка, одинаковая для всех товаров, или для каждой группы (номенклатуры) товаров применяется своя торговая надбавка. При этом не исключается применение индивидуальных надбавок (наценок) на отдельные виды товаров.

Рассмотрим пример расчета торговой наценки (надбавки).

Пример. Организация оптовой торговли приобрела за плату у поставщика товары на сумму 47 200 руб., в том числе НДС – 7 200 руб.

Затраты по доставке товаров на склад организации составили 4 130 руб., в том числе НДС – 630 руб. Затраты по доставке товаров включаются в стоимость приобретенных товаров. Организация передала товар своему магазину розничной торговли, который учитывает товары по продажной цене с учетом торговой наценки в размере 40 %.

Пример расчета продажной цены товара

1) сумма торговой наценки при 40 % от покупной цены товара:
(43 500 руб. · 40 %) : 100 % = 17 400 руб.;
2) стоимость товара с учетом торговой наценки:
43 500 руб. + 17 400 руб. = 60 900 руб.;
3) сумма НДС, предъявляемая покупателю:
(60 900 руб. · 18 %) : 100 % = 10 962 руб.;
4) общая сумма торговой наценки с учетом НДС:
17 400 руб.+10 962 руб. = 28 362 руб.;
5) продажная цена товара с учетом торговой наценки и налогов:
43 500 руб.+28 362 руб. = 71 862 руб.

При этом в учете будут сделаны следующие записи:

№ пп	Содержание записей	сумма	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
1.	Отражена стоимость приобретения товара (без учета НДС)	40 000	41/1	60
2.	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком товаров	7 200	19/3	60
3.	Отражена стоимость услуг транспортной организации (без НДС)	3 500	41/1	60
4.	Отражена сумма НДС по услугам транспортной организации	630	19/3	60
5.	Произведена оплата поставщику, включая НДС	47 200	60	51
6.	Произведена оплата услуг транспортной организации, включая НДС	4 130	60	51
7.	Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные поставщику товара и транспортной организации	7 830	68/1	19/3
8.	Отражена торговая наценка по товарам с учетом НДС	28 362	41/1	42
9.	Приобретенные товары переведены из склада организации в розничную сеть магазина	71 862	41/2	41/1

Поступление товаров в организацию и формирование их стоимости являются первым этапом их бухгалтерского учета. На этом этапе затраты на приобретение товаров не уменьшают экономических выгод организации а, следовательно, не уменьшают капитал организации и поэтому не могут быть признаны расходами организации.

На втором этапе бухгалтерского учета осуществляется продажа товаров, и только после этого расходы в виде стоимости приобретения данных товаров считаются осуществленными и признаются в учете в качестве расходов организации.

8.4. Учет продаж товаров

Для целей бухгалтерского учета доходы и расходы организации от продажи товаров относятся к доходам и расходам по обычным видам деятельности и отра-

жаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором они произведены и к которому они относятся.

При продаже товаров доходом по обычным видам деятельности является выручка от продажи товаров.

При продаже товаров к расходам по обычным видам деятельности относятся расходы, связанные с приобретением товаров.

При продаже товаров (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) их оценка должна производиться одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок материально-производственных запасов (способ ФИФО).

Финансовый результат от продажи товаров ежемесячно отражается на счете 90 «Продажи». Счет активно-пассивный, операционно-результативный.

По данным счета обобщается информация о доходах и расходах организации, связанных с продажей товаров, т.е. результатов деятельности, относящихся к обычным видам деятельности организации.

Сальдо по счету не бывает, так как остатки по счету ежемесячно закрывают на счет 99 «Прибыли и убытки».

В кредит счета относят выручку от продажи товаров.

В дебет счета относят сумму налога на добавленную стоимость по реализованным товарам, а также расходы, связанные с продаже товаров.

При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи товаров их стоимость списывается со счета 41 «Товары» в дебет счета 90 «Продажи» и отражается следующими учетными записями:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К 90/1 «Выручка» - отражена выручка от продажи товаров;

Д 90/2 «Себестоимость продаж»

К 41 «Товары» - списана себестоимость проданных товаров;

Д 90/3 «Налог на добавленную стоимость»

К 68 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» - начислен НДС;

Д 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж»

К 99 «Прибыли и убытки» - в конце месяца отражена прибыль от реализации товаров.

Таким образом, организации ведущие учет товаров по покупным ценам, могут установить в приказе об учетной политике один из двух вариантов учета;

- вести учет товаров в суммах фактических затрат на их приобретение;
- учитывать товары по ценам приобретения у поставщиков без НДС с отражением всех прочих расходов, связанных с покупкой товаров, в качестве издержек обращения.

При реализации товаров организации несут определенные расходы, которые называют расходами на продажу.

Расходы, связанные с продажей товаров, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». По дебету данного счета могут быть отражены следующие расходы:

- на перевозку товаров (транспортные расходы, при условии, что они не включены в покупную стоимость товаров);
- на оплату труда;
- на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;
- на амортизацию основных средств;
- на аренду;
- на рекламу;
- на представительские расходы;
- на обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности;
- по хранению и подработке товаров;
- др. аналогичные по назначению расходы.

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» в течении месяца накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продаже товаров.

Накопленные суммы расходов на продажу ежемесячно списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи».

Все расходы (за исключение транспортных расходов), связанные с продажей товаров, ежемесячно полностью относятся на себестоимость проданных товаров.

В торговых организациях частичному списанию подлежат расходы по транспортировке товаров в порядке распределения между проданными товарами и остатком нереализованных товаров на конец каждого месяца. Подробный порядок распределения сумм транспортных расходов был приведен выше.

8.5. Налоговые аспекты учета товаров

Для торговых организаций, применяющих метод начисления, расходы отчетного месяца подразделяются на прямые и косвенные расходы.

К прямым расходам относятся стоимость приобретения покупных товаров, реализованных в отчетном периоде, и суммы расходов на транспортировку покупных товаров до пункта назначения предприятия – покупателя товаров, в случае если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров.

Все остальные расходы, не учтенные в покупной стоимости товаров, осуществленные в отчетном периоде, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации отчетного периода.

Продажа товаров покупателям является также объектом обложения НДС.

В общем случае налоговая база по НДС при продаже товаров определяется как стоимость этих товаров, исчисленных исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов и без включения в них НДС.

Моментом определения налоговой базы (ст. 167 НК РФ) по НДС является наиболее ранняя из следующих дат:
- день отгрузки товаров;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров.

Правила налогообложения операций по продаже товаров аналогичны правилам налогообложения операций по продаже готовой продукции, о чем было сказано ранее, и поэтому подробно здесь не излагаются.

8.6. Практикум по бухгалтерскому учету товаров

Пример

Магазин «Рассвет» приобрел 14 телевизоров по цене 10 620 руб./шт., в том числе НДС – 1 620 руб. Общая стоимость партии телевизоров – 148 680 руб.; НДС составил 22 680 руб. Торговая наценка на телевизоры (без НДС) установлена в размере 30 %. В бухгалтерском учете магазина данная операция будет отражена следующими записями:

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Приняты к учету товары, полученные от поставщика	126 000	41	60
2	Учтена сумма НДС по приобретенным товарам	22 680	19	60
3	Произведена оплата поставщику	148 680	60	51
4	Произведен зачет НДС перед бюджетом	22 680	68	19
5	Отражена торговая наценка на оприходованные товары *	67 284	41	42

* Сумма торговой наценки без налога на добавленную стоимость составила 37 800 руб. (126 000 руб. · 30 %).

Сумма НДС, включаемая в продажную цену товаров, - 29 484 руб. [(126 000 руб. + 37 800 руб.) · 18 %].

Общая сумма торговой наценки равна 67 284 руб. (37 800 руб. + 29 484 руб.).

Таким образом, продажная цена партии телевизоров составила 193 284 руб. (126 000 руб. + 67 284 руб.)

Суммы торговой наценки по товарам проданным, отпущенным или списанным вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т.п., сторнируются по кредиту счета 42 «Торговая наценка» в корреспонденции с дебетом счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», иных соответствующих счетов:

Д 90/2 «Себестоимость продаж»

К 42 «Торговая наценка» - сторнирована торговая наценка.

Пример (по условиям предыдущего примера)

Магазин «Рассвет» реализовало всю партию приобретенных телевизоров (14 шт.), что будет отражено в учете следующими бухгалтерскими записями:

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Поступила в кассу выручка от продажи товаров	193 284	50	90/1
2	Списана учетная стоимость проданных товаров	193 284	90/2	41
3	Сторнирована реализованная торговая наценка	67 284	90/2	42
4	Начислен НДС, подлежащий уплате в бюджет	29 484	90/3	68
5	Рассчитан финансовый результат от продажи товаров (прибыль) (193 284 – 193 284 + 67 284 – 29 484)	37 800	90/9	99

Организации розничной торговли могут производить также расчеты с покупателями с помощью пластиковых карт.

Продажа товаров в таких случаях оформляется выпиской товарных чеков (слипов), которые прокатываются на специальных машинах. В слипе указывают: имя держателя карты, номер карты, дату совершения покупки, израсходованную сумму, тип платежной системы (MasterCard, VISA и др.), адрес магазина.

Слипы сдаются инкассатору по реестру с указанием их числа и суммы. Реестр заполняют в двух экземплярах: первый для инкассатора, второй с распиской инкассатора остается в магазине.

Реестры со слипами сдаются в банк. Банк зачисляет на расчетный счет организации-продавца причитающиеся ей денежные средства за проданные товары.

В документах на зачисление денег банк указывает даты реестров слипов и суммы денежных средств.

При продаже товаров по дате выписки слипа делается запись (на продажную стоимость):

Д 57 «Переводы в пути»
К 90/1 «Выручка».

В учете производятся и другие записи:
при списании реализованных товаров (по учетным ценам)

Д 90/2 «Себестоимость продаж»
К 41 «Товары»

при поступлении денежных средств на расчетный счет организации

Д 51 «Расчетные счета»
К 57 «переводы в пути».

Пример

Покупатель (физическое лицо) оплатил приобретенный в магазине ОАО «Элита» товар на сумму 1 800 руб. с помощью кредитной карты. Учетная цена товара – 1 200 руб.

В учете организации оформляют следующие записи:

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена в учете реализация товара, оплаченного посредством кредитной карты (основание – квитанция (слип))	1 800	57	90/1
2	Списан реализованный товар по учетной цене	1 200	90/2	41
3	Отражено в учете комиссионное вознаграждение банку	18	44	57
4	Оплата товара по кредитной карте зачислена на расчетный счет организации (основание – выписка банка) (1 800 – 18)	1 782	51	57

При осуществлении организацией торговой деятельности продаваемые товары могут потерять свои потребительские качества или может снизиться спрос на эти товары. В этих случаях организация может принять решение об уценке товаров. Сумма уценки списывается за счет установленной ранее торговой наценки сторнировочной записью:

Д 41 «Товары»

К 42 «Торговая наценка» (сторно) – уменьшена величина торговой наценки на сумму уценки товара.

В случае если сумма уценки превышает размер торговой наценки, возникшую разницу включают в состав прочих расходов, которые не уменьшают налогооблагаемую прибыль организации:

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 41 «Товары» - списано превышение суммы уценки товара над торговой наценкой.

Пример

ООО «Гранд» приобрело 2 микроволновые печи по цене 4 130 руб. за штуку, в том числе НДС – 630 руб. Общая стоимость микроволновых печей составила 8 260 руб., в том числе НДС – 1 260 руб. ООО «Гранд» ведет учет товаров по продажным ценам. Торговая наценка на одну микроволновую печь установлена в размере 900 руб.

В бухгалтерском учете поступление микроволновых печей отражено следующей корреспонденцией:

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов

			Дебет	Кредит
1	Приняты к учету микроволновые печи, полученные от поставщика (без учета НДС)	7 000	41	60
2	Учтена сумма НДС по приобретенным товарам	1 260	19	60
3	Начислена торговая наценка на оприходованные микроволновые печи (900 · 2)	1 800	41	42

Микроволновые печи не пользовались спросом в течение нескольких месяцев. В конце отчетного года ООО «Гранд» приняло решение их уценить. Каждая микроволновая печь была уценена на 1 200 руб. Общая сумма уценки составила 2 400 руб. В учете ООО «Гранд» оформлена следующая корреспонденция:

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана установленная ранее торговая наценка (сторно)	(1 800)	41	42
2	Сумма уценки, превышающая размер установленной торговой наценки, включена в состав прочих расходов (2 400 – 1 800)	600	91/2	41

При использовании товаров на нужды организации их стоимость списывается по продажным ценам на счет 44 «Расходы на продажу».

На сумму торговой наценки по товарам, использованным на собственные нужды организации, составляется бухгалтерская запись:

Д 44 «Расходы на продажу»

К 42 «Торговая наценка» (сторно) – списана сумма торговой наценки по товарам, использованным для собственных нужд организации.

Пример

ООО «Бриз» продает в розницу строительные смеси. На ремонт торгового зала предприятие использовало собственные товары (строительные смеси) на сумму 16 000 руб. ООО «Бриз» ведет учет товаров по продажным ценам. Торговая наценка на строительные смеси, использованные для ремонта, составила 6 000 руб.

В учете ООО «Бриз» предложенная хозяйственная ситуация отражена следующей корреспонденцией счетов:

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит

1	Переданы товары (строительные смеси) на проведение ремонта торгового зала	16 000	44	41
2	Списана торговая наценка по товарам, использованным для ремонта (сторно)	(6 000)	44	42

При продаже товаров организации могут предоставлять покупателям торговые скидки.

Торговая скидка – это сумма, на которую снижается цена продажи товаров, реализуемых покупателю, исполнившему установленные договором условия.

Таким образом, порядок предоставления скидки и ее размер определяются на основании условий договора (сроки оплаты, поставки, объемы закупки и т.п.).

В практике учета наибольшее распространение получили скидки, предоставляемые при приобретении товаров в определенном количестве или на установленную сумму, скидки за ускоренную оплату проданных товаров, бонусные скидки.

Бухгалтерский учет скидок зависит от момента предоставления скидки и цены товара, по которой он отражен в бухгалтерском учете (покупной или продажной цены).

Согласно п. 6.5 ПБУ 9/99 «Доходы организации» если покупатель единовременно приобретает товар в количестве или сумме, необходимой для получения скидки, то продавец фиксирует реализацию товаров и определяет выручку по цене со скидкой. Организации оптовой или розничной торговли, учетной политикой которых предусмотрено ведение учета товаров по покупным ценам без использования счета 42, не отражают в бухгалтерском учете отдельной записью, предоставленную в момент покупки товара скидку.

Пример

Первоначальная стоимость партии товара составила 165 200 руб., в том числе НДС 25 200 руб. Организация оптовой торговли отгрузила покупателю всю партию товара. Договором предусмотрена скидка 10 %. Фактическая отпускная цена в этом случае составит 148 680 руб., в том числе НДС – 22 680 руб.

В бухгалтерском учете организации составлены следующие записи:

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена выручка от продажи товара по продажной цене с учетом скидки	148 680	62	90/1
2	Начислен НДС с оборота по реализованным товарам	22 680	90/3	68

Предоставление скидки в бухгалтерском учете отражается специальной записью лишь тогда, когда учет реализуемых товаров ведется по продажным ценам. В этом случае предоставленная скидка сторнируется проводкой по дебету счета 41 в корреспонденции с кредитом счета 42. В дальнейшем отражают реализацию товара исходя из цены фактической реализации.

Составление сторнировочной записи объясняется тем, что вариант учета товаров по продажным ценам предполагает соответствие стоимости товаров, отраженных на счете 41, ценам их фактической реализации покупателям. Такой порядок учета положен также в основу расчета величины реализованной торговой наценки. Поэтому отсутствие при предоставлении скидок соответствующих корректировок продажной стоимости товаров ведет к завышению сумм реализованной торговой наценки.

Пример

Организация учитывает товар по продажным ценам. Покупная цена товара составляет 94 400 руб., в том числе НДС – 14 400 руб. Торговая наценка на товар равна 40 000 руб. На всю партию товара покупателю в момент продажи предоставлена скидка 10 %. Весь товар реализован за 108 000 руб., в том числе НДС – 16 476 руб.

В бухгалтерском учете организации составлены следующие записи:

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Оприходован товар, полученный от поставщика	80 000	41	60
2.	Учтен НДС по приобретенному товару	14 400	19/4	60
3.	Начислена торговая наценка на приобретенный товар	40 000	41	42
4.	Отражена выручка от продажи товара (по продажной цене с учетом предоставленной скидки)	108 000	50	90/1
5.	Начислен НДС с оборота по реализованным товарам	16 476	90/3	68
6.	Списана стоимость проданных товаров	108 000	90/2	41
7.	Сторнирована сумма скидки	12 000	41	42
8.	Отражена реализованная торговая наценка (40 000 – 12 000) (сторно)	28 000	90/2	42
9.	Определен финансовый результат от реализации товара со скидкой (28 000 – 16 476)	11 524	90/9	99

Контрольные вопросы

1. Назовите способы оценки приобретенных товаров.
2. Каким образом учитываются расходы, связанные с приобретением товаров?
3. В каких случаях используется счет 42 «Торговая наценка (надбавка)»?
4. Каким образом в торговых организациях учитываются транспортные расходы?
5. Какие расходы в торговых организациях учитываются на счете 44 «Расходы на продажу»?
6. Назовите способы оценки реализуемых товаров.
7. Каким образом рассчитывается цена реализации товаров для целей налогообложения прибыли.
8. Каким образом рассчитывается торговая наценка (надбавка)?

9. Каким образом рассчитывается НДС с торговой наценки (надбавки)?

Глава 9. Учет финансовых вложений

9.1. Финансовые вложения как объект бухгалтерского учета. 9.2. Учет финансовых вложений. 9.3. Учет финансовых вложений в облигации. 9.4. Учет выбытия финансовых вложений. 9.5. Налоговые аспекты учета финансовых вложений. 9.6. Инвентаризация финансовых вложений. 9.7. Практикум по бухгалтерскому учету финансовых вложений.

9.1. Финансовые вложения как объект бухгалтерского учета

Финансовые вложения – это вложения организации в активы с целью получения дополнительных доходов в виде процентов, дивидендов или прироста стоимости активов, а также это инвестиции в ценные бумаги других организаций.

В условиях рыночной экономики в этих операциях присутствует фактор риска, но при продуманном разумном вложении инвестиций организация может получать значительную прибыль.

По *экономическому содержанию* финансовые вложения подразделяются на:

1) средства, вложенные инвестором в приобретение ценных бумаг других организаций;
2) взносы в уставные капиталы других организаций;
3) займы, предоставленные другим организациям;
4) денежные средства и иное имущество, передаваемое в виде вкладов основному участнику простого товарищества на основе договора о совместной деятельности.

По *срокам вложения* средств различают:

1) краткосрочные инвестиции (на срок менее одного года);
2) долгосрочные инвестиции (на срок более одного года).

Для учета финансовых вложений предусмотрен активный счет 58 «Финансовые вложения».

Сальдо счета показывает суммарную величину финансовых вложений организации в различные активы.

Оборот по дебету показывает инвестиции в финансовые активы, произведенные организацией в отчетном периоде.

Оборот по кредиту показывает возвращенную (погашенную) стоимость финансовых вложений организации в отчетном периоде.

К счёт 58 "Финансовые вложения" могут быть открыты субсчёта:

58/1 "Паи и акции";

58/2 "Долговые ценные бумаги";

58/3 "Предоставленные займы";

58/4 "Вклады по договору простого товарищества"

Учёт по счёту 58 "Финансовые вложения" ведётся по видам финансовых вложений и объектам, в которые осуществлены эти вложения (организациям – продавцам ценных бумаг, организациям-заёмщикам).

Построение аналитического учёта должно обеспечить возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных финансовых вложениях, необходимых для составления бухгалтерской отчётности.

Классификация и виды ценных бумаг

Ценная бумага - финансовый инструмент, выпускаемый компаниями, финансовыми и государственными организациями как средство займов денег и получения нового капитала. В Гражданском кодексе РФ ценная бумага определяется как документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные и обязательствующие права, осуществление и передача которых возможны только при их предъявлении. К ценным бумагам относятся: акции, облигации, векселя, казначейские векселя, сберегательные сертификаты, чеки, коносаменты, документы, подтверждающие получение банковского кредита, долговые расписки, завещания, страховые полисы, опционы, фьючерсные контакты и др. В зависимости от способа лигимитизации лица в качестве субъекта права различают: бумаги на предъявителя (когда собственником бумаги признается лицо, обладающее документом); именные ценные бумаги (содержащие обозначение собственника в тексте документа) и ордерные бумаги (подразумевающие возможность быть переданными другому лицу путем передаточной надписи на оборотной стороне документа - индоссамента). Ценные бумаги подразделяются на *государственные* (облигации государственного внутреннего займа, облигации государственного валютного займа), они являются более надёжными для инвестора, и *корпоративные* ценные бумаги.

По виду имущественных прав, удостоверяемых ценными бумагами, надо различать долевые ценные бумаги и долговые ценные бумаги.

Типичным примером долевой ценной бумаги является акция. *Акция* - эмиссионная ценная бумага, закрепляющая права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации. Обычно, акция является именной ценной бумагой. Акция является предметом купли-продажи в открытых акционерных обществах, имеет стоимостную оценку и значимость при существовании данного акционерного общества.

Акции выпускаются при создании акционерного общества на основе решения общего собрания акционеров или учредительной конференции. Номинальная стоимость акции указывается в уставе акционерного общества. У акции не установлено срока погашения, и она не гарантирует возврат денежных средств, кроме случаев ликвидации акционерного общества.

Долговые ценные бумаги – это облигации, депозитные сертификаты, векселя.

Облигация (от лат. obligatio - обязательство) - ценная бумага, по которой ее эмитент обязуется выплатить держателю фиксированную сумму капитала. В определенный момент в будущем или выплачивать доход, размер которого заранее установлен в форме процента к номинальной стоимости облигации. По срокам погашения различают: краткосрочные - до 1 года, среднесрочные - от 1

года до 5 лет и долгосрочные - свыше 5 лет. Эмитируются с целью покрытия дефицита бюджетов, привлечения инвестиций: ликвидность определяется надежностью и размером доходности облигации. Действующее Российское законодательство определяет облигацию как "эмиссионную ценную бумагу, закрепляющую право её держателя на получение от эмитента облигации в предусмотренный ею срок её номинальной стоимости и зафиксированного в ней процента от этой стоимости или иного имущественного эквивалента".

Таким образом, облигация – это долговое свидетельство, которое непременно включает два главных элемента:

1) обязательство эмитента вернуть держателю облигации по истечению оговоренного срока сумму, указанную на титуле (лицевой стороне) облигации;

2) обязательство эмитента выплачивать держателю облигации фиксированный доход в виде процента от номинальной стоимости или иного имущественного эквивалента.

К организации и размещению облигационных займов прибегают компании, когда у них возникает потребность в дополнительных финансовых средствах.

Выпуск облигаций содержит ряд привлекательных черт для компании-эмитента: по средствам их размещения хозяйственная организация может мобилизовать дополнительные ресурсы.

Депозитный или *сберегательный сертификат* – это письменное подтверждение банка о вкладе денежных средств инвестором, которое дает право на получение через установленный срок суммы депозита и процентов по нему. Депозитные сертификаты выдаются банками юридическим лицам, а сберегательные сертификаты – физическим лицам.

Оценка ценных бумаг

Существует несколько видов оценки ценных бумаг.

Учётная, или *балансовая, стоимость* – это стоимость, по которой ценные бумаги числятся на балансе организации. Она может быть фактической себестоимостью приобретения или номинальной стоимостью. Балансовая стоимость определяется по данным баланса делением собственных источников имущества на количество выпущенных акций.

Фактическая (историческая) себестоимость отражает ту сумму, которая уплачена продавцу ценных бумаг, и иные расходы, например вознаграждение за посредничество.

Номинальная (нарицательная) стоимость используется в учёте долговых ценных бумаг (облигаций, векселей, депозитов), и эта стоимость указана на бланке ценной бумаги. Она остаётся постоянной в течение всего срока существование долговой ценной бумаги, и эмитент должен возвратить номинальную стоимость кредитору в оговорённый срок погашения облигации.

Эмиссионная стоимость – цена продажи ценной бумаги при ее первичном размещении, которая может не совпадать с ее номинальной стоимостью. Разница между указанными видами оценки ценных бумаг умноженное на их количество,

составляет эмиссионный доход организации.

Ликвидационная стоимость ценных бумаг – это сумма возможной выручки от продажи ценных бумаг в момент продажи всего имеющегося имущества ликвидируемой организации в реальных, фактических ценах.

Рыночная (курсовая) стоимость – это цена, по которой реально продаётся и покупается ценная бумага. Определяется как результат котировки ценных бумаг на вторичном рынке. Она отражает равновесия между совокупным спросом и предложением в определенном интервале времени.

9.2. Учет финансовых вложений

Правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организации установлены Положением по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений " (ПБУ 19/02),утвержденным приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н.

ПБУ 19/02 разработано в соответствии с Программой реформирования бухгалтерского учета на основе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и применяется для организаций юридических лиц (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), в том числе для профессиональных участников рынка ценных бумаг, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов.

В ПБУ 19/02 отмечено, что для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо выполнение определенных условий:

- наличие документов, подтверждающих право организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости.

В состав финансовых вложений организации в соответствии с ПБУ 19/02 включаются:

- государственные и муниципальные ценные бумаги;
- ценные бумаги других организаций (в том числе долговые ценные бумаги);
- вклады в уставные капиталы других организаций;
- займы, предоставленные другим организациям;
- депозитные вклады в кредитных организациях;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;
- вклады организации товарища по договору простого товарищества.

В состав финансовых вложений организации не включаются:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом акционеров для перепродажи или аннулирования;

- векселя, выданные организацией векселедателем продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;

- вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;

- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности;

- активы, имеющие материально вещественную форму (основные средства, материально производственные запасы, а также нематериальные активы).

Организация самостоятельно выбирает единицу бухгалтерского учета финансовых вложений, позволяющую обеспечить формирование полной и достоверной информации, а также контроль за их наличием и движением. В качестве единицы могут быть установлены серия, партия и другая однородная совокупность финансовых вложений.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по *первоначальной стоимости*, в качестве которой признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;

- суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

Если в процессе принятия решения о приобретении финансовых вложений организация произвела расходы, связанные с оплатой услуг информационных и консультационных организаций, но сделка не состоялась, то стоимость услуг относится на операционные расходы организации.

При приобретении финансовых вложений за счет заемных средств затраты по полученным кредитам и займам также включаются в состав операционных расходов организации.

Общехозяйственные и иные аналогичные расходы не включаются в состав затрат на приобретение финансовых вложений, если они непосредственно не связаны с их приобретением.

В случае приобретения финансовых вложений фактические затраты формируются с учетом суммовых разниц, возникающих при оплате в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах), до принятия активов в качестве финансовых вложений к бухгалтерскому учету.

Затраты, связанные с приобретением финансовых вложений, за исключением сумм, уплачиваемых продавцу, могут признаваться организацией несущественными по сравнению с суммой, уплачиваемой продавцу, и относиться к операционным расходам отчетного периода, в котором были приняты к бухгалтерскому учету ценные бумаги.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, стоимость которых при приобретении установлена в иностранной валюте, определяется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться в случаях, установленных законодательством и ПБУ 19/02. Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;

- финансовые вложения, по которым рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Корректировка может производиться ежемесячно или ежеквартально. Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений включается в состав операционных доходов или расходов в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений.

Финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности по первоначальной стоимости. Если по объекту финансовых вложений, ранее оцениваемому по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущая стоимость не определяется, такой объект финансовых вложений отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки.

По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может произвести расчет их оценки по дисконтированной стоимости и обеспечить подтверждение обоснованности такого расчета.

Выбытие финансовых вложений в бухгалтерском учете организации признается на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету и имеет место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный капитал других организаций, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и проч.

Вклады в уставные капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, оцениваются по первоначальной стоимости каждой выбывающей из приведенных единиц бухгалтерского учета финансовых вложений. Ценные бумаги при выбытии могут

оцениваться по средней первоначальной стоимости, определяемой по каждому виду ценных бумаг как частное от деления первоначальной стоимости вида ценных бумаг на их количество. При выбытии финансовых вложений, оцениваемых по текущей рыночной стоимости, их стоимость определяется исходя из последней оценки. При этом по каждому виду финансовых вложений в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Доходы по финансовым вложениям признаются доходами от обычных видов деятельности либо операционными доходами в соответствии с ПБУ 9/99 "Доходы организации ".

Расходы, связанные с предоставлением займов, оплатой услуг банков, депозитариев и с осуществлением других подобных операций, относятся к операционным расходам организации.

9.3. Учет финансовых вложений в облигации

Облигация – это долговая ценная бумага, по которой эмитент обязуется возместить владельцу облигации её номинальную стоимость в установленный срок с уплатой фиксированного процента, если иные условия не установлены.

Эмитентами государственных ценных бумаг, в частности облигаций, выступают Центральный банк Российской Федерации и Министерство финансов Российской Федерации. Они выпускают государственные облигации, по которым получение дохода и выкуп гарантированы государством.

Исходя из Инструкции о порядке выпуска, размещения, обращения и погашения отдельных видов государственных ценных бумаг РФ, утверждённой Министерством финансов Р.Ф. от 3 марта 1992 г. № 3, государственные облигации являются именными ценными бумагами.

Первоначальная стоимость приобретенных организацией ценных бумаг включает в себя фактические затраты организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Текущая рыночная стоимость определяется на основе средневзвешенных цен, приводимых в котировочных таблицах. При отсутствии информации о средневзвешенных ценах инвестор рассчитывает их самостоятельно по методике, приведенной в Распоряжении Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 05.10.1998 г. № 1087 "Об утверждении порядка расчета рыночной цены эмиссионных бумаг, допущенных к обращению на фондовой бирже или через организатора торговли на рынке ценных бумаг, и установлении предельной границы колебаний рыночной цены".

Первоначальной стоимостью ценных бумаг, полученных организацией безвозмездно, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. При этом под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг. Для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг рыночная цена не рассчитывается, первоначальной стоимостью является сумма денежных средств,

которая может быть получена в результате продажи на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствам, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, которая в свою очередь устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности становить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

При переходе к инвестору прав на ценные бумаги, оплаченные не полностью, они отражаются в бухгалтерском чете в полной сумме фактических затрат на их приобретение по договору. Непогашенная сумма включается в состав кредиторской задолженности.

Бухгалтерские записи, отражающие операции, связанные с приобретением облигаций, представлены в табл. 9.1 и 9.2. При этом следует иметь в виду, что при переходе права собственности на ценные бумаги после полной оплаты денежные средства, внесенные в счет подлежащих приобретению объектов финансовых вложений, показываются в составе дебиторской задолженности.

Таблица 9.1. - Корреспонденция счетов при приобретении облигаций и переходе права собственности на объекты до полной оплаты

Содержание фактов хозяйственной деятельности	Дебет	Кредит
1. Определена задолженность продавцам облигаций	58/2	76
2. Определена задолженность специализированным организациям за информационные, специализированные и посреднические услуги, связанные с приобретением облигаций	58/2	76
3. Перечислены денежные средства с расчетного счета: - продавцу облигаций; - специализированным организациям за информационные, специализированные и посреднические услуги, связанные с приобретением облигаций	 76 76	 51 51

Таблица 9.2. - Корреспонденция счетов при переходе права собственности на облигации после полной оплаты

Содержание фактов хозяйственной деятельности	Дебет	Кредит
1. Перечислены денежные средства с расчетного счета: - продавцу облигаций; - специализированным организациям за информационные, специализированные и посреднические услуги, связанные с приобретением облигаций	 76 76	 51 51
2. Оприходованы финансовые вложения при переходе права собственности на облигации к инвестору	58/2	76

Порядок отражения в бухгалтерском учете разницы между оценкой ценных

бумаг по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и их предыдущей оценкой представлен в табл. 9.3.

Таблица 9.3. - Корреспонденция счетов при формировании текущей рыночной стоимости облигаций

Содержание фактов хозяйственной деятельности	Дебет	Кредит
1. Выявлена разница между текущей рыночной стоимостью и предыдущей оценкой облигаций (текущая рыночная стоимость превышает предыдущую оценку)	58/2	91/1
2. Выявлена разница между текущей рыночной стоимостью и предыдущей оценкой облигаций (предыдущая оценка превышает текущую рыночную стоимость)	91/2	58/2

Начисленные доходы по ценным бумагам включаются в состав операционных и отражаются в бухгалтерском учете записью:

Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами "

Кредит 91 "Прочие доходы и расходы ".

Долговые ценные бумаги покупаются по рыночному курсу с учётом спроса и предложения, а выкупаются (погашаются) по номинальной цене. У инвестора (покупателя облигаций) облигации учитываются на субсчёте 58/2 "Долговые ценные бумаги"

В своей учетной политике каждая организация должна предусмотреть периодичность, с которой списывается разница между фактической себестоимостью облигации и номинальной ценой облигации.

По долговым ценным бумагам, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, организации разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере причитающегося по ним, в соответствии с условиями выпуска, дохода включать в состав операционных доходов или расходов.

Если первоначальная стоимость облигаций выше номинальной стоимости, разница списывается за счет доходов, получаемых организацией по принадлежащим ей облигациям. В случае приобретения облигаций по цене ниже их номинальной стоимости разница доначисляется и включается в состав операционных доходов.

Если принято решение не проводить корректировку, разница между первоначальной и номинальной стоимостью списывается однократно при выбытии облигации. Осуществляемые в этом случае бухгалтерские записи представлены в табл. 9. 4.

Таблица 9.4 - Корреспонденция счетов при отражении разницы между фактическими затратами на приобретение облигаций и номинальной стоимостью (при начислении дохода)

Содержание фактов хозяйственной деятельности	Дебет	Кредит
1. При фактических затратах инвестора, превышающих номинальную стоимость облигаций:		

- списана часть разницы между покупной и номинальной стоимостью; - начислен доход по облигациям (расход между суммами, отнесенными на счета 76 и 58)	76 76	58/2 91/1
2. При номинальной стоимости облигаций, превышающей фактические затраты инвестора: - начислен доход по облигациям; - начислена часть разницы между покупной и номинальной стоимостью облигаций	 76 58/2	 91/1 91/1

9.4. Учет выбытия финансовых вложений

Выбытие финансовых вложений может иметь место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в уставный капитал другой организации, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и др.

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из *последней оценки.*

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется исходя из оценки, определяемой одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

По каждому виду финансовых вложений в течение отчетного года должен применяться один из способов оценки стоимости.

Вклады в уставные капиталы других организаций, предоставленные другим организациям займы, приобретенная дебиторская задолженность и т.п. оцениваются только по способу оценки по первоначальной стоимости каждой единицы.

При выбытии ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, оценка их стоимости может производиться любым из трех выше перечисленных способов.

При использовании первого способа стоимость финансовых вложений при их выбытии равна их первоначальной стоимости.

Для учета операций по продаже финансовых вложений предусмотрен активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы». В связи с чем, доходы от продажи объектов финансовых вложений для целей бухгалтерского учета относятся к прочим доходам.

Возврат организации его вклада в уставный капитал другой организации в связи с выходом из состава участников или ликвидацией другой организации отражается в учете записью:

Д 51, 52, 01, 04, 10 «Расчетные счета», «Валютные счета», «Основные средства», «Нематериальные активы», «Материалы» и др.

К 58 «Финансовые вложения».

Продажа организацией доли в обществе с ограниченной ответственностью отражается в учете записью:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К 91 «Прочие доходы и расходы».

Одновременно списывается стоимость доли (вклада) записью:

Д 91 «Прочие доходы и расходы»

К 58/1 «Паи и акции».

Поступление денежных средств в оплату проданной доли отражается в учете записью:

Д 51 «Расчетные счета»

К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Возникающая при продаже доли (вклада) в уставном капитале другой организации разница между доходами и расходами определяет финансовый результат от их продажи. Полученный финансовый результат от продажи этой доли (вклада) отражается записью:

Д 91 «Прочие доходы и расходы»

К 99 «Прибыли и убытки».

Продажа организацией приобретенных ранее акций отражается в учете аналогично продаже долей в уставных капиталах других организаций.

Выбытие долговых ценных бумаг, в частности, облигаций, происходит, как правило, в форме их погашения (выкупа) или продажи.

Выбытие финансовых вложений в виде предоставленных займов происходит, как правило, в форме возврата займа.

Возврат займа, предоставленного ранее в денежной форме, отражается записью:

Д 51 «Расчетные счета»

К 58 «Финансовые вложения»

Выбытие приобретенной дебиторской задолженности может происходить при последующей уступке права требования другой организации.

По приобретенной дебиторской задолженности организация может получить доход в случае превышения суммы, полученной при последующей уступке права требования, над расходами по приобретению этого требования.

Возникающая при продаже разница между доходами и расходами определяет финансовый результат от продажи.

9.5. Налоговые аспекты учета финансовых вложений

Для целей налогового учета порядок определения стоимости ценных бумаг при реализации и ином выбытии регламентируется ст. 280 НК РФ.

Для целей налогового учета при реализации или ином выбытии ценных бумаг организация может самостоятельно выбрать один из следующих методов списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);

- по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);

- по стоимости единицы.

При этом выбранный способ списания стоимости по финансовым активам должен быть закреплен в учетной политике организации.

В соответствии со ст. 270 НК РФ расходы передающей организации, в том числе в виде вклада в уставный капитал другой организации, относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения.

Первоначальная и остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов при передаче имущества для целей налогообложения у передающей стороны учитывается по правилам налогового учета, данные по которым отражены в налоговом учете.

В соответствии со ст. 39 НК РФ передача имущества и нематериальных активов в уставный капитал других организаций не признается реализацией. Поэтому указанные вклады в уставный капитал не облагаются НДС. А так как операции по передаче основных средств и нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал другой организации не признаются объектом обложения НДС, то суммы НДС, уплаченные при их приобретении, не подлежат вычету.

В случае, когда организации заранее известно, что приобретенное имущество и (или) нематериальный актив предназначены для дальнейшей передачи во вклад другой организации, то суммы НДС, представленные поставщиком при их приобретении, должны быть учтены в стоимости соответствующего актива при их принятии к бухгалтерскому учету.

В случае, когда организация использовала ранее приобретенное имущество в производственно-коммерческой деятельности и произвела по нему вычет НДС, а затем решила передать их в уставный капитал другой организации, то она должна восстановить суммы НДС, ранее предъявленные к вычету. Так по основным средствам и нематериальным активам у передающей организации подлежит восстановлению сумма НДС в размере, пропорциональном остаточной стоимости передаваемых основных средств и нематериальных активов.

Применительно к другим видам имущества (материалы, готовая продукция, товары) у передающей организации подлежит восстановлению вся сумма НДС, ранее принятая к вычету.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемого имущества, так как эти суммы подлежат вычету у принимающей организации.

Для целей бухгалтерского учета сумма НДС, подлежащая восстановлению при передаче имущества и (или) нематериального актива в качестве вклада в уставный капитал другой организации, должна включаться в первоначальную стоимость финансовых вложений передающей организации.[10]

Для целей налогового учета восстановленная сумма НДС не включается в стоимость передаваемого имущества и (или) нематериального актива, так как относится к расходам, не учитываемым для целей налогообложения прибыли, приведенным в ст. 270 НК РФ.

[10] В соответствии с письмом Минфина России от 30.10.2006 г. № 07-05-06/262.

Восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму налога, подлежащего уплате в бюджет передающей организацией.[11]

Суммы НДС, которые восстанавливаются передающей организацией, подлежат вычету у организации, получающей в качестве вклада в уставный капитал имущество и (или) нематериальный актив, при условии их использования для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость. Вычеты указанных сумм НДС производятся принимающей организацией после принятия на учет имущества и (или) нематериального актива, полученных в качестве вклада в уставный капитал.

С 1 января 2008 г. доходы в виде сумм НДС, подлежащих налоговому вычету у принимающей организации при получении имущества и нематериального актива в качестве вклада в уставный капитал, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Особенности налогового учета операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества

Передача организациями своего имущества и нематериальных активов в качестве вклада по договору простого товарищества не признается реализацией товаров (работ, услуг) и поэтому не облагается налогом на прибыль.

В соответствии со ст. 270 НК РФ расходы организаций-участников простого товарищества в виде вкладов по договору простого товарищества относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли.

В соответствии со ст. 278 НК РФ товарищ, ведущий общие дела, обязан определять нарастающим итогом по результатам каждого налогового периода прибыль каждого участника товарищества пропорционально его доле в прибыли товарищества.

Доходы, полученные от участия в товариществе, включаются в состав внереализационных доходов организаций-участников простого товарищества, и учитываются для целей налогообложения прибыли. Убытки же товарищей не распределяются между его участниками и для целей налогообложения прибыли ими не учитываются.

При прекращении действия договора простого товарищества и возврате имущества участникам этого договора отрицательная разница между оценкой возвращаемого имущества и оценкой, по которой это имущество ранее было передано по договору простого товарищества (совместной деятельности) не признается убытком для целей налогообложения прибыли.

Операции по передаче имущества и нематериальных активов в счет вклада по договору совместной деятельности не признаются их реализацией, и поэтому такие операции не облагаются налогом на добавленную стоимость.

Особенности налогового учета финансовых вложений, полученных

[11] Эта сумма как бы сверх стоимости имущества и (или) нематериального актива передается организации, учредителем которого является передающая организация, и потом принимается к вычету принимающей организацией.

организацией безвозмездно

Для целей налогового учета безвозмездно полученное имущество относится к внереализационным доходам организации и должно оцениваться исходя из рыночных цен.

При безвозмездном получении активов организация должна увеличить размер налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на всю текущую рыночную стоимость безвозмездно полученных активов.

9.6. Инвентаризация финансовых вложений

При инвентаризации финансовых вложений проверяют фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг, в том числе облигаций, устанавливается:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы.

Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий, т. е. специализированное хранилище ценных бумаг, и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Излишки ценных бумаг приходуются по рыночной стоимости на дату их обнаружения и отражаются в учете проводкой:

Д 58 «Финансовые вложения»

К 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи и потери о порчи ценных бумаг отражаются записью:

Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К 58 «Финансовые вложения».

Стоимость ценных бумаг, утраченных в связи с чрезвычайными обстоятельствами (обстоятельств непреодолимой силы: пожаров, наводнений и т.п.) отражается проводкой:

Д 91 «Прочие доходы и расходы»

К 58 «Финансовые вложения».

При автоматизированной обработке данных по учету результатов инвентаризации, информация отражается в форме № ИНВ-16, которая выдается комиссии на бумажных и машинных носителях информации.

9.7. Практикум по бухгалтерскому учету финансовых вложений

I. Финансовые вложения в облигации

Пример № 1

Номинальная стоимость облигации 30 000 руб. Цена приобретения составила 26 000 руб. Срок обращения облигации 4 года. Выплата дивидендов производится два раза в год. Доход по облигации установлен в размере 12 % годовых.

Решение

Если покупная стоимость облигации ниже ее номинальной стоимости, то при каждом начислении процентных ставок по облигации производится доначисление части разницы между покупной и номинальной стоимостью облигации за счет увеличения процентного дохода.

Рассчитаем сумму процентного дохода, подлежащего доначислению за счет увеличения процентного дохода: 500 руб. = (30 000 руб. – 26 000 руб.) : 8.

Расчет указанной суммы производится каждый раз в момент выплаты процентного дохода по облигации.

Таким образом, с учетом доначисленной суммы к концу срока владения облигацией ее покупная цена должна быть доведена до номинальной стоимости.

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражены вложения в облигации	26 000	58/2	76
2	Перечислено за облигации	26 000	76	51
3	На сумму начисленного процентного дохода по облигации (30 000 руб. 12 %)	1 800	76	91/1
4	На сумму разницы между покупной и номинальной стоимость облигации	500	58	91/1
5	На сумму дохода по облигации	2 300	91/9	99
6	На сумму полученного процентного дохода	1 800	51	76

Пример № 2

Номинальная стоимость облигации 30 000 руб. Цена приобретения составила 36 000 руб. Срок обращения облигации 4 года. Выплата дивидендов производится два раза в год. Доход по облигации установлен в размере 12 % годовых.

Решение

Если покупная стоимость облигации выше ее номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по облигации процентного дохода производится списание части разницы между покупной и номинальной стоимостью за счет уменьшения процентного дохода по облигации.

Рассчитаем сумму процентного дохода, подлежащего списанию за счет процентного дохода по облигации 500 руб. = (36 000 руб. – 30 000 руб.) : 8.

Расчет указанной суммы производится каждый раз в момент выплаты процентного дохода по облигации.

Таким образом, с учетом списанной суммы к концу срока владения облигацией ее покупная цена должна быть доведена до номинальной стоимости.

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражены вложения в облигации	36 000	58/2	76
2	Перечислено за облигации	36 000	76	51
3	На сумму начисленного процентного дохода по облигации (30 000 руб. · 12 %)	1 800	76	91/1
4	На сумму разницы между покупной и номинальной стоимость облигации	500	91/2	58/2
5	На сумму дохода по облигации	1 300	91/9	99
6	На сумму полученного процентного дохода	1 800	51	76

II. Финансовые вложения в векселя

Пример № 3

Организация приобретает вексель другой организации номиналом в 160 000 руб. за 140 000 руб. Вексель будет погашен другой организацией по номинальной стоимости через три месяца после выдачи векселя.

Решение

Вексель принимается к учету по первоначальной стоимости, равной сумме денежных средств, фактически уплаченных другой организации за вексель, т.е. с учетом дисконта.

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция Счетов

			Дебет	Кредит
1	Отражена первоначальная стоимость финансовых вложений в вексель другой организации	140 000	58/2	51
2	Получен платеж по векселю по номинальной стоимости (погашение векселя)	160 000	51	91/1
3	Списана балансовая (первоначальная) стоимость векселя	140 000	91/2	58/2
4	Отражен финансовый результат (доход в виде дисконта)	20 000	91/9	99

Пример № 4

Организация приобретает простой банковский процентный вексель номиналом 160 000 руб. на три месяца под 12 % годовых.

Решение

Через три месяца банк погашает вексель по его номинальной стоимости.

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция Счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена первоначальная стоимость финансовых вложений в банковский процентный вексель	160 000	58/2	51
2	Получен доход по векселю ((160 000 • 12 %) : 12 • 3)	4 800	51	91/1
3	Вексель предъявлен к оплате	160 000	91/2	58/2
4	Получен платеж по векселю	160 000	51	91/1
5	Отражен финансовый результат	4 800	91/9	99

Контрольные вопросы:

1. В какой форме осуществляются финансовые вложения?
2. Какие активы в соответствии с ПБУ 19/02 могут быть отнесены к финансовым вложениям?
3. В какой оценке финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету?
4. Назовите, по каким признакам классифицируются ценные бумаги.
5. Какие расходы учитываются при первоначальной оценке финансовых вложений?
6. Каковы особенности налогообложения финансовых вложений?
7. Подлежит ли изменению первоначальная стоимость финансовых вложений, если да, то в каких случаях?
8. Как учитываются долговые ценные бумаги, первоначальная стоимость которых отличается от ее номинальной стоимости?
9. Как учитываются долговые ценные бумаги, по которым не определяется текущая рыночная стоимость?
10. В какой оценке учитываются финансовые вложения при их выбытии?

11.Какие вопросы проверяются при инвентаризации финансовых вложений?

Глава 10. Учет кассовых операций

10.1. Порядок ведения кассовых операций. 10.2. Документирование кассовых операций. 10.3. Учет кассовых операций. 10.4. Практикум по бухгалтерскому учету кассовых операций.

10.1. Порядок ведения кассовых операций

Денежные средства организаций находятся в кассе в виде наличных денег и денежных документов на счетах в банках, в выставленных аккредитивах и на открытых особых счетах, чековых книжках и т.д.

Основными задачами бухгалтерского учета денежных средств являются:

- точный, полный и своевременный учет этих средств и операций по их движению;
- контроль за наличием денежных средств и денежных документов, их сохранностью и целевым использованием;
- контроль за соблюдением кассовой и расчетно-платежной дисциплины; выявление возможностей более рационального использования денежных средств.

Порядок хранения и расходования денежных средств в кассе установлен Инструкцией Центрального банка Российской Федерации.

В соответствии с этим документом организации независимо от организационно-правовых форм и сферы деятельности обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков.

Организации производят расчеты по своим обязательствам с другими организациями, как правило, в безналичном порядке через банки или применяют другие формы безналичных расчетов, устанавливаемые Банком России в соответствии с законодательством Российской Федерации. Но в некоторых случаях расчеты производятся путем выдачи из кассы наличных денежных сумм.

Для осуществления расчетов наличными деньгами каждая организация должна иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме.

Наличные деньги, полученные организациями в банках, расходуются на цели, указанные в чеке.

Ведение кассовых операций возложено на кассира, который несет полную материальную ответственность за сохранность принятых ценностей.[12] Письменные договоры о полной материальной ответственности могут быть заключены организацией с работниками, достигшими восемнадцати летнего возраста и занимающими должности или выполняющими работы, непосредственно связанные с хранением, обработкой, продажей, отпуском, перевозкой или применением в процессе производства переданных им ценностей.

Руководители организаций обязаны оборудовать для кассы изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения налич-

[12] Типовая форма договора о полной индивидуальной материальной ответственности установлена постановлением Минтруда России от 31.12.2002 г. № 85

ных денег, и обеспечить сохранность денег в помещении кассы, а также при доставке денег из банка и сдаче их в банк.

Все наличные деньги и денежные документы хранятся в несгораемых металлических шкафах, которые по окончании рабочего дня закрываются ключом и опечатываются печатью кассира. Один экземпляр ключей хранится у кассира, а другой в сейфе у руководителя организации.

Доступ в помещение кассы посторонним лицам, строго воспрещен. В помещение кассы могут входить кроме кассира – руководитель организации и главный бухгалтер.

В кассе можно хранить небольшие денежные суммы в пределах установленного банком лимита для оплаты мелких хозяйственных расходов, выдачи авансов на командировки и других небольших платежей.

Величина лимита остатка наличных денег в кассе зависит от специфики деятельности организации и объема ежедневной кассовой выручки. Превышение установленных лимитов в кассе допускается лишь в течение трех рабочих дней в период выплаты заработной платы рабочим, пособий, стипендий, пенсий, премий. Всю денежную наличность сверх лимита предприятия обязаны сдавать в банк на расчетный счет.

Для установления лимита остатка наличных денег в кассе организация должна представить в обслуживающий банк расчет по форме № 0408020 «Расчет на установление предприятию лимита остатка кассы и оформления разрешения на расходование наличных денег из выручки, поступающей в кассу».

Если организация не приняла мер по установлению лимита остатка денежных средств в кассе, лимит остатка денег в кассе считается нулевым, а не сданная в срок организацией в банк денежная наличность – сверхлимитной.

За превышение лимита денежных средств кассы, влекут за собой наложение административных штрафов: на должностных лиц от 4 000 до 5 000 руб.; на юридических лиц – от 40 000 до 50 000 руб. (ст. 15.1 КоАП РФ)

При осуществлении наличных расчетов, связанных с продажей товаров (работ, услуг) юридическим и физическим лицам, прием наличных денег в кассу должен производиться с обязательным применением контрольно-кассовой техники.[13]

При расчетах с поставщиками и покупателями организации должны соблюдать установленный предельный размер расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке.

В настоящее время согласно Указанию Банка России от 20.06.2007 г. № 1843-У расчеты наличными деньгами между юридическими лицами, а также между юридическим лицом и гражданином, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, между индивидуальными предпринимателями, связанные с осуществлением ими предпринимательской де-

[13] Сфера применения ККТ, требования к ней и обязанности организаций, применяющих контрольно-кассовую технику, установлены Федеральным законом от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

ятельности, в рамках одного договора, заключенного между указанными лицами, могут производиться в размере, не превышающем 100 000 руб.[14]

Ответственность за соблюдение порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей организаций, главных бухгалтеров и кассиров.

К организациям, не соблюдающим порядок ведения кассовых операций и работы с денежной наличностью, применяются меры ответственности, предусмотренные законодательными актами РФ. Так, например, неприменение контрольно-кассовой техники в установленных законом случаях влечет наложение административного штрафа на организацию в размере от 300 до 400 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ).

Ранее Центральный Банк РФ возлагает на обслуживающие банки обязанность не реже одного раза в два года проверять в организациях соблюдение порядка ведения кассовых операций. Материалы проверок оформляются справкой по форме № 0408026 (приложение № 8 к Положению ЦБ РФ от 05.01.1998 г. № 14-П).

Начиная с января 2012 г. обязанность по проверке ведения предприятиями порядка ведения кассовых операций возложена на налоговые органы.[15]

10.2. Документирование кассовых операций

Основанием для отражения в учетных регистрах движения наличных денежных средств служат унифицированные формы первичной учетной документации по учету кассовых операций, утвержденные постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 и введены в действие с 1 января 1999 года (табл. 10.1).

[14] Данный лимит не распространяется на расчеты организации с физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, с которыми наличные расчеты можно проводить без ограничений.

[15] Указанием ЦБ РФ от 13.12.2011 г. № 2750-У отменены нормативные акты Центробанка, которые наделяли банкиров такими полномочиями. В настоящее время готовятся поправки в статью 15.2 КоАП РФ, которые упразднят ответственность должностных лиц банков за невыполнение обязанностей по контролю за выполнением организациями правил ведения кассовых операций.

Таблица 10.1. – Формы первичной учетной документации по учету кассовых операций

Номер формы	Наименование формы	Порядок применения
КО-1	Приходный кассовый ордер	Для оформления поступления наличных денег в кассу организации
КО-2	Расходный кассовый ордер	Для оформления выдачи наличных денег из кассы организации
КО-3	Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов	Для регистрации бухгалтерией приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документах
КО-4	Кассовая книга	Для учета поступлений и выдач наличных денег организации в кассе
КО-5	Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств	Для учета денег, выданных кассиром из кассы организации другим кассирам или доверенному лицу (раздатчику), а также учета возврата наличных денег и кассовых документов по произведенным операциям

Оформление кассовых документов в бухгалтерии

Документы, являющиеся основанием для совершения кассовых операций, поступают в бухгалтерию, где работники бухгалтерии в соответствии со своими должностными обязанностями:

- проверяют правильность оформления документов, их соответствие действующему законодательству и характеру совершаемых операций, а также наличие необходимых письменных указаний руководителя организации или лиц, уполномоченных им на совершение хозяйственных операций;
- оформляют приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы;
- получают необходимые подписи уполномоченных лиц, предусмотренные бланками кассовых документов;
- регистрируют (до передачи в кассу) в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3);
- передают кассиру приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы вместе с приложенными к ним оправдательными и распорядительными документами.

Документы заполняются в одном экземпляре четко и ясно чернилами, шариковой ручкой или выписываются на машине (пишущей, вычислительной). Подчистки, помарки или исправления в этих документах не допускаются.

Приходный кассовый ордер и квитанция к приходному кассовому ордеру, которая является его частью, заполняются одновременно и подписываются главным бухгалтером или лицом, уполномоченным на это письменным распоряжением

руководителя предприятия. Квитанция приходного ордера выдается только после получения денег.

Расходный кассовый ордер подписывается руководителем организации и главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным.

Расходные кассовые ордера, оформленные на основании платежных (расчетно-платежных) ведомостей на оплату труда и других приравненных к ней платежей, регистрируются после их выдачи.

Регистрация приходных и расходных кассовых документов может осуществляться с применением средств вычислительной техники. При этом в машинограмме «Вкладной лист журнала регистрации приходных и расходных кассовых ордеров», составляемой за соответствующий день, обеспечивается также формирование данных для учета движения денежных средств по целевому назначению.

Прием и выдача денег по кассовым ордерам может производиться только в день их составления.

Выдача приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов на руки лицам, вносящим или получающим деньги, запрещается.

Оформление кассовых документов кассиром

Кассир при получении приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов:

- проверяет наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера, а на расходном кассовом ордере или заменяющем его документе — разрешительной надписи (подписи) руководителя предприятия или лиц, на это уполномоченных;
- проверяет правильность оформления документов;
- проверяет наличие перечисленных в документах приложений.

В случае несоблюдения одного из этих требований кассир возвращает документы бухгалтерию для надлежащего оформления.

Прием наличных денег в кассу. В случае соблюдения всех перечисленных выше требований и соответствия документов кассир принимает наличные деньги. При приеме наличных денег кассир проверяет их платежеспособность в соответствии с Признаками платежеспособности банкнот и монет Банка России, утвержденными положением ЦБ РФ от 9 октября 2002 г. № 199-П.

Полученная кассиром сумма должна соответствовать указанной в приходном кассовом ордере.

После приема денег кассир подписывает квитанцию и расшифровывает подпись (ставит фамилию и инициалы), заверяет печатью (штампом) кассира. Квитанция к приходному кассовому ордеру, подписанная главным бухгалтером и лицом, на это уполномоченным, и кассиром, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата, выдается на руки сдавшему деньги.

Приходные кассовые ордера или заменяющие их документы немедленно после получения или выдачи по ним денег подписываются кассиром, а прило-

женные к ним документы погашаются штампом или надписью от руки «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года).

Наличные деньги, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, считаются излишком кассы и зачисляются в доход предприятия.

Выдача наличных денег из кассы. В соответствии с п. 14 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации» выдача наличных денег из касс предприятий производится по расходным кассовым ордерам (форма № КО-2) или надлежаще оформленным другим документам (платежным ведомостям (расчетно-платежным), заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с наложением на эти документы штампа с реквизитами расходного кассового ордера.

Выдача денег по расходным кассовым ордерам. Выдача денег лицам, не состоящим в списочном составе предприятия, производится по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной ведомости на основании заключенных договоров.

Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером предприятия или лицами, на это уполномоченными. В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях, счетах и т. д. имеется разрешительная надпись руководителя предприятия, подпись его на расходных кассовых ордерах не обязательна.

В случае соблюдения всех перечисленных выше требований и соответствия документов кассир выдает наличные деньги.

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу кассир:

- требует предъявления документа (паспорта или другого документа), удостоверяющего личность получателя.

На предприятии выдача денег может производиться по удостоверению, выданному данным предприятием, при наличии на нем фотографии и личной подписи владельца.

Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере или заменяющем его документе. Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтерией указывается фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Доверенность остается в документах дня, как приложение к расходному кассовому ордеру;

- записывает наименование и номер документа, кем и когда он выдан и отбирает расписку получателя.

Расписка в получении денег может быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы: рублей - прописью, копеек - цифрами;

- выдает деньги получателю.

При завершении операции кассир обязан подписать расходные кассовые ордера, а приложенные к ним расходные документы погасить штампом или надписью: «Оплачено» с указанием числа, месяца и года.

Выдача денег по другим документам. Оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию и стипендий производятся кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

На титульном (заглавном) листе платежной (расчетно-платежной) ведомости делается разрешительная надпись о выдаче денег за подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия или лиц, на это уполномоченных.

В аналогичном порядке могут оформляться и разовые выдачи денег на оплату труда (при уходе в отпуск, по болезни и др.), а также выдача депонированных сумм и денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, нескольким лицам.

Разовые выдачи денег на оплату труда отдельным лицам производятся, как правило, по расходным кассовым ордерам.

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

Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в ведомости перед распиской в получении денег кассир делает надпись: «По доверенности». Доверенность остается в документах дня, как приложение к ведомости.

По истечении установленных сроков оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий (не свыше трех рабочих дней), кассир должен:

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

- закрыть платежную (расчетно-платежную) ведомость двумя суммами: в конце ведомости необходимо сделать надпись о фактически выплаченных и депонированных суммах, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью. Если деньги выдавались не кассиром, а другим лицом, то на ведомости дополнительно делается надпись: «Деньги по ведомости выдавал (подпись). Выдача денег кассиром и раздатчиком по од ной ведомости запрещается;

- передать в бухгалтерию платежную ведомость и реестр не выданной заработной платы для проверки и выписки расходного кассового ордера на выданную сумму;

- записать в кассовую книгу, фактически выплаченную сумму и поставить на
ведомости штамп: «Расходный кассовый ордер №___».

Бухгалтерия производит проверку отметок, сделанных кассиром в платежных (расчетно-платежных) ведомостях, и подсчет выданных и депонированных по ним сумм и передает кассиру расходный кассовый ордер для регистрации в кассовой книге.

Суммы невостребованной заработной платы кассир сдает в банк на расчетный счет предприятия с указанием: «Депонированные суммы». Банк должен учитывать эти суммы отдельно, так как они могут быть востребованы в любой день, их нельзя использовать на другие выплаты предприятия (погашение задолженностей и т. п.). На сданные в банк депонированные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер.

В кассовых документах не допускается никаких подчисток, помарок и исправлений.

Деньги по кассовым ордерам выдаются только в день составления этих документов. Расходные кассовые ордера или заменяющие их документы не выдаются на руки лицам, получающим деньги.

Выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, в оправдание остатка наличных денег в кассе не принимается. Эта сумма считается недостачей и взыскивается с кассира.

Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств. На предприятиях, имеющих большое количество подразделений, обслуживаемых центральными кассами, оплата труда, выплаты пособий по социальному страхованию могут производить несколькими кассирами или доверенными лицами (раздатчиками). В этом случае главный (старший) кассир перед началом рабочего дня выдает другим кассирам авансом необходимую для расходных операций сумму наличных денег под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма № КО-5).

Кассиры (раздатчики) в конце рабочего дня обязаны отчитаться перед главным (старшим) кассиром в полученных денежных суммах и сдать ему остаток наличных денег под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств.

По авансам, полученным для оплаты труда и выплаты стипендий, кассир обязан отчитаться в срок, указанный в платежной ведомости для их выплаты. До истечения этого срока кассиры (раздатчики) обязаны ежедневно сдавать в кассу остатки наличных денег, не выданных по платежным ведомостям. Эти деньги сдаются в опечатанных кассирами сумках, пакетах и других упаковках главному (старшему) кассиру под расписку с указанием объявленной суммы.

Ведение кассовой книги

В обязанности кассира входит ведение кассовой книги (форма № КО-4). Все поступления и выдачи наличных денег предприятия учитывают в кассовой книге. Предприятие ведет только одну кассовую книгу. Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой.

Каждый лист кассовой книги состоит из двух равных частей: одна из них (с горизонтальной линовкой) заполняется кассиром как первый экземпляр, вторая (без горизонтальных линеек) заполняется кассиром как второй экземпляр с лицевой и оборотной стороны через копировальную бумагу. Предварительно лист сгибают по линии отреза, подкладывая отрывную часть листа под ту часть листа, которая остается в книге. Для ведения записей после «Переноса» отрывную часть листа накладывают на лицевую сторону неотрывной части листа и продолжают записи по горизонтальным линейкам оборотной стороны неотрывной части листа.

Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными, они служат отчетом кассира и до конца операций за день не отрываются.

Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера предприятия или лица, его заменяющего.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу.

Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге. Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера предприятия.

10.3. Учет кассовых операций

Бухгалтерский учет кассовых операций

Для учета наличия и движения денежных средств в кассе предприятия используется активный счет 50 «Касса». Сальдо счета указывает на наличие суммы свободных денег в кассе предприятия на начало месяца; оборот по дебету – суммы, поступившие наличными в кассу (и поступившие денежные документы), а по кредиту – суммы, выданные наличными (и выданные денежные документы).

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета:

50/1 «Касса организации»

50/2 «Операционная касса»

50/3 «Денежные документы»

Субсчет 50/1 предназначен для учета денежных средств в кассе организации, когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, к счету 50 должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

Субсчет 50/2 предназначен для учета наличия и движения денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков,

остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т. п.

Субсчет 50/3 предназначен для учета находящихся в кассе организации ценные бумаги (бланки трудовых книжек, оплаченные курортные путевки, оплаченные авиабилеты, почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки и другие денежные документы). Денежные документы учитываются на счете 50 «Касса» в сумме фактических затрат на приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

Основанием для записей по счету 50 «Касса» служат отчеты кассира.

Для учета кассовых операций в бухгалтерии ведут специальные регистры: журнал-ордер № 1 и ведомость № 1 по счету 50 «Касса».

В журнале-ордере № 1 кассовые операции записываются по кредиту счета 50 «Касса», а в ведомости № 1 - по дебету счета 50 «Касса».

Основанием для заполнения журнала-ордера № 1 и ведомости № 1 служат отчеты кассира. Каждому отчету в регистре отводится одна строка независимо от периода, за который составлен кассовый отчет. Количество занятых строк в журнале должно соответствовать количеству сданных кассиром отчетов. Однако при незначительном количестве кассовых документов допускается записи операций в регистры производить не ежедневно, а за 3—5 дней, в целом по нескольким отчетам кассира. В этом случае в графе «Дата» указываются начальные и конечные числа, за которые производятся записи, например: 1—3, 15—17 и т.д.

Итоги за день (несколько дней) в разрезе корреспондирующих счетов устанавливаются путем подсчета сумм однородных операций, отраженных в кассовом отчете или приложенных к нему документах, согласно бухгалтерской разметке, предварительно проставляемой в отчете кассира или на документах.

Остаток средств в кассе приводится в ведомости только на начало и конец месяца. На протяжении месяца для контроля и оперативных целей используются данные об остатках средств, показанные в отчетах кассира.

Рассмотрим типовые проводки по учету кассовых операций.

Корреспондирующие счета		Содержание операции
Дебет	Кредит	
50	51	С расчетного счета предприятия денежные средства внесены в кассу
50	62	Получены наличные деньги от покупателей и заказчиков за реализованную продукцию
50	71	Возврат подотчетным лицом неиспользованных денежных средств
50	73/2	Поступили деньги, внесенные работником организации в погашение задолженности по ссудам, займам, за товары, проданные в кредит, а также в погашение причиненного материального ущерба
50	75/1	Поступили суммы взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал организации, внесенные учредителями (участниками)
50	91/1	Отражено поступление сумм, связанных с предоставлением за плату во временное пользование активов организации
50	91/1	Обнаружен излишек денежных средств кассы
50	66	Получен краткосрочный заем (кредит)
51	50	Сдана в банк выручка, депонированная зарплата и т.п.
60	50	Погашена задолженность наличными деньгами перед поставщиками и подрядчиками; выдан аванс поставщику под предстоящую поставку материалов, сырья и пр. активов
69	50	Выплачены пособия (по временной нетрудоспособности, по случаю рождения ребенка, по уходу за ребенком в возрасте до полутора лет и др.) из средств Фонда социального страхования РФ
70	50	Выплачена заработная плата, выдан аванс за первую половину месяца
71	50	Выданы наличные деньги подотчетному лицу на хозяйственные нужды, на командировочные расходы; выдано в возмещении допущенного перерасхода
75/2	50	Выплачены дивиденды от участия в организации
76	50	Выплачена депонированная заработная плата и прочие депонированные суммы

Учет операций с наличной иностранной валютой в большинстве организаций связан с оплатой заграничных командировок. Порядок покупки и выдачи странной валюты, дорожных чеков уполномоченными банками определяется Центральным банком РФ в соответствии с Федеральным законом от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Приобретение иностранной валюты с целью направления работников организации в служебные командировки за пределы Российской Федерации, помимо поручения на покупку валюты, производится на основании заявки на получение иностранной валюты, приказа о направлении работника в командировку, приказа о норме суточных расходов.

Приобретенную валюту уполномоченный банк выдает вместе со справкой о покупке (форма № 0406007), выписанной на имя каждого командируемого работника или на имя старшего группы.

С 1 сентября 2008 г. по Указанию ЦБ РФ от 14.08.2008 г. № 2054-У «О порядке ведения кассовых операций с наличной иностранной валютой в уполномоченных банках на территории Российской Федерации» прием наличной иностранной валюты для зачисления (перечисления) на банковский счет клиента, выдача наличной иностранной валюты с банковского счета клиента должны осуществляться по приходному кассовому ордеру (форма № 0402008) и расходному кассовому ордеру (0402009).

При наличии операций в наличной иностранной валюте записи в бухгалтерском учете производятся в рублях в суммах, определенных путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся непосредственно в иностранной валюте.

При учете денежных средств в иностранной валюте следует руководствоваться нормами Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006.

Рассмотрим типовые бухгалтерские проводки по учету кассовых операций в иностранной валюте

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Приходный кассовый ордер	В банке получены денежные средства в иностранной валюте на командировочные расходы	50[1]	52/2[2]
Расходный кассовый ордер	Выдана валюта под отчет командированному лицу	71	50[1]
Авансовый отчет, приходный кассовый ордер	Работником возвращена в кассу организации неиспользованная сумма валютных денежных средств, выданных ему на командировочные расходы	50[1]	71
Бухгалтерская справка-расчет	При изменении курса рубля остатки наличной иностранной валюты в кассе переоцениваются: - отражается отрицательная курсовая разница - отражается положительная курсовая разница	91/2 50[1]	50[1] 91/1
Расходный кассовый ордер, выписка банка по валютному счету	Отражено внесение наличной валюты на текущий валютный счет организации в банке	52/2[2]	50[1]

[1] Субсчет «Валютная касса».

[2] Субсчет «Текущий валютный счет».

В кассе организации помимо наличных денежных средств хранятся документы строгой отчетности (денежные документы, ценные бумаги, бланки строгой отчетности). К денежным документам относятся почтовые марки, марки государственно пошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории, проездные билеты на транспорт, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы, которые подлежат учету по фактической стоимости приобретения на счете 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы». Денежные документы хранятся в несгораемом шкафу кассы организации до передачи по назначению (например, под отчет).

Лицом, материально ответственным за хранение денежных документов, является кассир организации.

Рассмотрим типовые записи по учету приобретения и выдачи денежных документов (табл. 10.2).

Таблица 10.2. - Учет операций по приобретению и выдачи денежных документов

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Операции по приобретению и выдаче денежных документов			
Счет, авансовый отчет	Оприходованы в кассу денежные документы, приобретенные за наличный расчет	50/3	71
Счет (накладная)	Оприходованы в кассу денежные документы, приобретенные в безналичном порядке (оплаченные с расчетного счета)	50/3	76 (60)
Ведомость выдачи путевок, приказ руководителя организации, бухгалтерская справка-расчет	Выдана путевка работнику организации за полную стоимость или с частичной оплатой: - в части денежных средств, внесенных работником - на суммы стоимости путевки, оплачиваемой за счет организации	 73/1 91/2	 50/3 50/3
Журнал учета приема и выдачи денежных документов	Выданы проездные документы работнику, направляемому в командировку	71	50/3
Журнал учета приема и выдачи денежных документов	Выданы под отчет почтовые марки, марки государственной пошлины и др. для использования указанных документов по назначению	71	50/3
Инвентаризационная опись (форма №ИНВ-16), бухгалтерская справка	Отражена сумма выявленной недостачи при инвентаризации денежных документов	94	50/3
Инвентаризационная опись (форма №ИНВ-16), бухгалтерская справка	Отражена сумма потерь денежных документов в связи с чрезвычайными обстоятельствами	99	50/3

Бланки строгой отчетности - это документы определенной формы, в которых предусмотрены необходимые реквизиты. Их унификация и стандартизация способствует ускорению и упрощению процессов составления документов.

К бланкам строгой отчетности план счетов бухгалтерского учета относит квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломов, различные абонементы, талоны, билеты, бланки товарно-сопроводительных документов и т. п. Они учитываются на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности».

Рассмотрим типовые записи по учету документов и бланков строгой отчетности (табл. 10.3).

Таблица 10.3. - Учет операций по приобретению, списанию, продажи бланков строгой отчетности

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Накладная типографии, приходный ордер	Отражено получение бланков билетов из типографии	006	
Отчет кассира о проданных билетах, бухгалтерская справка-расчет	Отражено списание бланков, использованных при продаже билетов		006

Начиная с бухгалтерской отчетности за 2011 г. предприятия обязаны будут представлять отчет о движении денежных средств, в том числе по оборотам, совершаемым по кассе в соответствии с нормами нового Положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011.

Инвентаризация кассы

В сроки, установленные руководителем предприятия, а также при смене кассиров на каждом предприятии производится инвентаризация кассы с полным полистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе (бланков ценных бумаг, бланков документов строгой отчетности).

Для производства инвентаризации кассы приказом руководителя предприятия назначается комиссия. Приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации (форма № ИНВ-22) является письменным заданием, конкретизирующим содержание, объем, порядок и сроки проведения инвентаризации проверяемого объекта, а также персональный состав инвентаризационной комиссии. Приказ подписывается руководителем организации, регистрируется в журнале учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации (форма № ИНВ-23) и вручается председателю инвентаризационной комиссии (форма 15.10).

В ходе инвентаризации проверяется правильность оформления кассовых документов; ведения кассовой книги; соблюдения лимитов остатка наличных денежных средств, установленных обслуживающими организацию учреждениями банков; применения контрольно-кассовой техники.

При осуществлении наличных расчетов с применением контрольно-кассовой техники инвентаризация денежных средств начинается с проверки их фактического наличия в операционных кассах. На каждый объект ККТ должны быть в наличии документы, связанные с его приобретением, регистрацией и вводом в эксплуатацию.

Фактический остаток денежной наличности в кассе сверяется с данными журнала кассира-операциониста (форма № КМ-4). При расхождении результатов

сумм на контрольной ленте с суммой наличных денежных средств устанавливается причина расхождения, а выявленные недостачи или излишки заносят в соответствующие графы журнала кассира-операциониста. При проведении инвентаризации оформляется акт о переводе показаний суммирующих денежных счетчиков на нули (форма № КМ-1).

Результаты инвентаризации денежных средств в операционных кассах определяются путем сверки фактического наличия денежных средств, указанных в журналах кассира-операциониста, с данными учета по счету 50 «Касса», субсчет «Операционная касса». Результаты инвентаризации денежных средств, находящихся в основной кассе организации (в том числе иностранной валюты), определяются путем сверки фактического наличия денежных средств в кассе с учетными данными по счету 50 «Касса».

Комиссия проверяет достоверность данных бухгалтерского учета и фактического наличия денежных средств, разных ценностей и документов, находящихся в кассе, путем полного пересчета и составляет акты по формам № ИНВ-15 «Акт инвентаризации наличных денежных средств» и ИНВ-16 «Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности».

Акт инвентаризации наличных денежных средств (форма № ИНВ-15) применяется для отражения результатов инвентаризации фактического наличия денежных средств, разных ценностей и документов, находящихся в кассе организации.

До начала ревизии с каждого материально ответственного лица или группы лиц, отвечающих за сохранность денежных средств, берется расписка. Расписка включена в заголовочную часть акта проверки.

Результаты инвентаризации оформляются актом в двух экземплярах и подписываются всеми членами комиссии и лицами, ответственными за сохранность ценностей, и доводятся до сведения руководителя организации. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию организации, второй - остается у материально ответственного лица.

При смене материально ответственных лиц акт составляется в трех экземплярах. Один экземпляр передается материально ответственному лицу, сдавшему ценности, второй - материально ответственному лицу, принявшему ценности, и третий - в бухгалтерию.

Во время инвентаризации операции по приему и выдаче денежных средств, разных ценностей и документов не производятся.

Не допускается проведение инвентаризации при неполном составе инвентаризационной комиссии. Никаких подчисток и помарок в описях не допускается. Исправления оговариваются и подписываются членами комиссии и материально ответственным лицом.

При обнаружении ревизией недостачи или излишка ценностей в кассе в акте указываются их сумма и обстоятельства возникновения.

На оборотной стороне акта материально ответственное лицо пишет объяснение о причинах излишков или недостач, установленных инвентаризацией, а руководитель предприятия - решение по результатам инвентаризации.

Выявленные излишки наличных денег приходуются как доход предприятия, а недостача средств списывается на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», с которого затем списываются в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». С этой целью к нему открывается субсчет 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба». В случае отказа кассира погасить недостачу предприятие вправе оформить исковое заявление в судебные органы.

По кредиту субсчета 73/2 - «Расчеты по возмещению материального ущерба» отражается погашение виновными лицами сумм ущерба в корреспонденции со счетами 50 «Касса» или 51 «Расчетный счет» (при внесении работником наличных денежных средств в кассу организации или перечислении на расчетный счет), со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (при удержании сумм ущерба из заработной платы работника).

При отказе судом во взыскании ущерба с виновных лиц сумма ущерба списывается с кредита субсчета 73/2 в дебет счета 94.

Ревизию кассы организации и соблюдение кассовой дисциплины также производят учредители организации и аудиторы в соответствии с заключенными договорами.

Систематическая проверка соблюдения организациями требований порядка ведения кассовых операций возлагается также на банки. Органы внутренних дел в пределах своей компетенции проверяют техническую укрепленность кассы, обеспечение условий сохранности денег и ценностей в организации.

5.4. Практикум по бухгалтерскому учету кассовых операций

Пример

По данным кассовой книги организации ОАО «Ирма» проведены по учету следующие кассовые операции:

Составить журнал-ордер № 1 и ведомость № 1. Рассчитать сальдо по счету 50 «Касса» на 1 февраля 2012 г.

Остаток по кассе на 1.01.2012 года – 2 500 руб.

№ пп	Содержание записи	Дата	Сумма	Корреспонд. счетов	
				дебет	кредит
1.	Получено от покупателей за реализованную продукцию	01.01	13750		
2.	Поступили денежные средства в кассу для выдачи заработной платы	03.01	52000		
3.	Поступили суммы по ранее предъявленным претензиям	03.01	1450		
4.	Оплачено наличными за оборудование	05.01	4900		
5.	Обнаружена недостача денежных средств в кассе предприятия	05.01	1100		
6.	Оплачены счета поставщиков за услуги связи	05.01	1370		

7.	Перечислено за потребленную электроэнергию поставщикам коммунальных услуг	06.01	2500		
8.	Получено в счет погашения материального ущерба, причиненного работником предприятию	10.01	800		
9.	Учредители внесли наличными в счет вкладов в уставный капитал предприятия	10.01	5600		
10.	Поступили суммы задолженности от квартиросъемщиков	14.01	6700		
11.	Денежные средства сданы на расчетный счет	14.01	25000		
12.	Перечислены в бюджет налоги	17.01	4300		
13.	Выплачено пособие по беременности и родам	18.01	6000		
14.	Отражена сумма авансов, полученная наличными	19.01	18000		
15.	Получен краткосрочный кредит банка	19.01	23000		
16.	Оплачены наличными расходы обслуживающих производств	22.01	14270		
17.	Уплачены платежи во внебюджетные фонды	22.01	2700		
18.	Выплачена заработная плата работникам	25.01	32000		
19.	Подотчетные лица возвратили в кассу не израсходованные денежные средства	25.01	15000		
20.	Частично погашена задолженность по банковскому кредиту	25.01	20000		
21.	Выдано в подотчет на командировочные расходы	30.01	2000		
22.	Выплачена заработная плата	30.01	4500		
23.	Выдано из кассы по исполнительным листам	30.01	1630		
24.	Обнаружена недостача денег в кассе	30.01	570		
25.	Возвращен сверхлимитный остаток денежных средств на расчетный счет предприятия	30.01	7660		
26.	Получено от покупателей и заказчиков	31.01	4500		
27.	Выдано в подотчет на хозяйственные расходы	31.01	2000		
28.	Выплачены дивиденды учредителям	31.01	1800		
29	Получено от прочих дебиторов (за оказанные услуги)	31.01	4450		
30	Выплачено пособие по больничному листку	31.01	3500		

Остаток на 01_____ 2012 года _____ руб.

Решение

1. По данным хозяйственных операций составим бухгалтерские проводки:

№ пп	Содержание записи	Дата	Сумма	Корреспонд. счетов	
				дебет	кредит
1.	Получено от покупателей за реализованную продукцию	01.01	13750	50	62
2.	Поступили денежные средства в кассу для выдачи заработной платы	03.01	52000	50	51
3.	Поступили суммы по ранее предъявленным претензиям	03.01	1450	50	76/2
4.	Оплачено наличными за оборудование	05.01	4900	60	50
5.	Обнаружена недостача денежных средств в кассе предприятия	05.01	1100	94	50
6.	Оплачены счета поставщиков за услуги связи	05.01	1370	60	50
7.	Перечислено за потребленную электроэнергию поставщикам коммунальных услуг	06.01	2500	60	50
8.	Получено в счет погашения материального ущерба, причиненного работником предприятию	10.01	800	50	73/2
9.	Учредители внесли наличными в счет вкладов в уставный капитал предприятия	10.01	5600	50	75/1
10.	Поступили суммы задолженности от квартиросъемщиков	14.01	6700	50	76
11.	Денежные средства сданы на расчетный счет	14.01	25000	51	50
12.	Перечислены в бюджет налоги	17.01	4300	68	50
13.	Выплачено пособие по беременности и родам	18.01	6000	69	50
14.	Отражена сумма авансов, полученная наличными	19.01	18000	50	62
15.	Получен краткосрочный кредит банка	19.01	23000	50	66
16.	Оплачены наличными расходы обслуживающих производств	22.01	14270	29	50
17.	Уплачены платежи во внебюджетные фонды	22.01	2700	69	50
18.	Выплачена заработная плата работникам	25.01	32000	70	50
19.	Подотчетные лица возвратили в кассу не израсходованные денежные средства	25.01	15000	50	71
20.	Частично погашена задолженность по банковскому кредиту	25.01	20000	66	50
21.	Выдано в подотчет на командировочные расходы	30.01	2000	71	50
22.	Выплачена заработная плата	30.01	4500	70	50
23.	Выдано из кассы по исполнительным листам	30.01	1630	76	50
24.	Обнаружена недостача денег в кассе	30.01	570	94	50
25.	Возвращен сверхлимитный остаток денежных средств на расчетный счет предприятия	30.01	7660	51	50
26.	Получено от покупателей и заказчиков	31.01	4500	50	62
27.	Выдано в подотчет на хозяйственные расходы	31.01	2000	71	50
28.	Выплачены дивиденды учредителям	31.01	1800	75/2	50
29	Получено от прочих дебиторов (за оказанные услуги)	31.01	4450	50	76
30	Выплачено пособие по больничному листку	31.01	3500	69	50

2. Составление журнала-ордера № 1 и ведомости № 1

Для учета кассовых операций предусмотрен регистр синтетического учета журнал-ордер № 1 и ведомость № 1. В журнал-ордере № 1 отражаются обороты по кредиту счета 50 «Касса» с дебета корреспондирующих счетов. В ведомости № 1 отражаются обороты по дебету счета 50 «Касса» с кредита корреспондирующих счетов.

Составим журнал-ордер № 1 и отразим обороты по кредиту счета 50 в дебет счетов:

Де-бет / Дата	29	51	60	66	68	69	70	71	75/2	76	94	Итого
05.01			6270								1100	7370
06.01			2500									2500
14.01		25000										25000
17.01					4300							4300
18.01						6000						6000
22.01	14270					2700						16970
25.01				20000			32000					52000
30.01		7660					4500	2000		1630	570	16360
31.01						3500		2000	1800			7300
итого	14270	32660	8770	20000	4300	12200	36500	4000	1800	1630	1670	137800

Составим ведомость № 1 и отразим обороты по дебету счета 50 с кредита счетов:

Кр-т / дата	51	62	66	71	73/2	75/1	76	Итого
01.01		13750						13750
03.01	52000						1450	53450
10.01					800	5600		6400
14.01							6700	6700
19.01		18000	23000					41000
25.01				15000				15000
31.01		4500					4450	8950
итого	52000	36250	23000	15000	800	5600	12600	145250

Сальдо на 1 января 2012 г. – 2500 руб.

Сальдо на 1 февраля 2012 г. – 9950 руб. (2500 + 145250 – 137800)

Контрольные вопросы:

1. Какими ведомствами регулируется порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации?
2. Кем и в каком порядке устанавливается лимит денежных средств кассы?
3. На основании каких документов производится зачисление и списание денежных средств кассы?
4. Кто отвечает за сохранность денежных средств кассы?
5. На основании какого документа денежные средства вносятся на расчетный счет?
6. На основании какого документа денежные средства снимаются с расчетного счета в кассу?
7. Каковы меры ответственности за несоблюдение лимита денежных средств кассы?
8. На каких лиц распространяются ограничения по расчетам наличными и какова допустимая сумма расхода?
9. Каковы особенности заполнения кассовой книги?
10. Кто имеет право подписи в кассовых документах?
11. С какой периодичностью проводится инвентаризация (ревизия) кассы и каким нормативным актом это предусмотрено?

Глава 11. Учет операций по счетам организации

11.1. Учет операций по расчетном счету организации. 11.2. Учет операций по валютному счету организации. 11.3. Учет денежных средств на специальных счетах организации. 11.4. Налоговые аспекты учета операций по расчетным счетам организации. 11.5. Практикум по бухгалтерскому учету операций по счетам организации.

11.1. Учет операций по расчетному счету организации

Организации, как правило, осуществляют свои денежные расчеты по обязательствам перед кредиторами и контрагентами путем безналичных расчетов через расчетные и (или) валютные счета в банках.

Для ведения различного рода безналичных расчетов каждая организация может открывать в банковских учреждениях несколько расчетных, валютных и иных счетов.[16]

Для открытия расчетного счета и заключения договора банковского счета организация обязана предоставить в банк следующие документы:

- заявление на открытие счета установленного образца;
- нотариально заверенные копии устава организации;
- справку с налогового органа о регистрации организации в качестве налогоплательщика;
- копии документов о регистрации в качестве плательщиков взносов в Пенсионный фонд и Фонд обязательного медицинского страхования;
- карточку с образцами подписей руководителя, его заместителя и главного бухгалтера с оттиском печати организации[17];
- копию приказов о назначении руководителя и главного бухгалтера организации.

При открытии расчетного счета с организацией заключается договор банковского счета, в котором отражаются перечень банковских услуг по расчетному и кассовому обслуживанию организации, условия размещения средств на счете организации, права и обязанности сторон и др.

Для проведения расчетных операций каждая кредитная организация, расположенная на территории Российской Федерации и имеющая лицензию Банка России на осуществление банковских операций, открывает по месту своего нахождения один корреспондентский счет в подразделении расчетной сети Банк России.

---

[16] Порядок открытия и закрытия банковских счетов организаций регламентируется Инструкцией ЦБ РФ от 14.09.2006 г. № 28-И «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам)». Основанием же для открытия расчетного счета является, заключенный между организацией и банком договор банковского счета.

[17] Образец карточки и порядок ее оформления приведены в приложениях 1 и 2 к Инструкции ЦБ РФ от 14.09.2006 г. № 28-И.

Право первой подписи принадлежит руководителю организации, либо его заместителю, или иному лицу, уполномоченного распорядительным актом руководителя организации (за исключением главного бухгалтера). Право второй подписи принадлежит главному бухгалтеру организации.

Номера расчетных и корреспондентских счетов банков состоят из 20 цифровых знаков.

При отсутствии в течение двух лет денежных средств на счете клиента и операций по этому счету банк вправе отказаться от исполнения договора банковского счета, предупредив в письменной форме об этом клиента. Договор банковского счета считается расторгнутым по истечении двух месяцев со дня направления банком такого предупреждения, если на счет клиента в течение этого срока не поступили денежные средства.

При осуществлении расчетных операций организации должны руководствоваться формами безналичных расчетов и типовыми документами, установленными ЦБ РФ.

В настоящее время предусмотрены следующие формы расчетов:

- расчеты платежными поручениями;
- расчеты по инкассо;
- расчеты по аккредитиву;
- расчеты чеками.

Расчеты платежными поручениями

Расчеты *платежными поручениями* применяются организациями-плательщиками при списании денежных средств со своего счета и их перечислении на счет получателя средств. Платежные поручения используются для осуществления текущих платежей, связанных с осуществлением предприятием финансово-хозяйственной и производственной деятельности: в целях оплаты за приобретенные оборотные и внеоборотные активы, выполненные работы, оказанные услуги; в целях оплаты налогов и сборов в бюджет, а также перечислений взносов во внебюджетные фонды социального страхования; в целях возврата кредита, займов и процентов по ним, а также в др. целях.

При недостаточности денежных средств на счете организации списание денежных средств со счета осуществляется в последовательности, определяемой статье 855 Гражданского кодекса РФ:

1) по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

2) по исполнительным документам, предусматривающим выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих по трудовому договору;

3) по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, а также по отчислениям в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования и Фонд обязательного медицинского страхования;

4) по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет;

5) по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

6) по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

Таким образом, с расчетного счета банк оплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и предстоящие командировочные и административно-хозяйственные расходы. Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списанию с него банк производит на основании письменных распоряжений владельцев расчетного счета (платежных поручений, денежных чеков, объявлений на взнос наличными). Исключения составляют платежи, взыскиваемые в бесспорном порядке по решению Государственного арбитража, суда.

В бесспорном порядке списывают платежи, не внесенные в срок в бюджет, платежи по исполнительным листам.

В безакцептном порядке оплачивают счета энергоснабжающих организаций, так как такие расчеты осуществляются по тарифам, устанавливаемым государством. Объемы энергопотребления устанавливаются по данным приборов коммерческого учета, либо данным установленной мощности.

Расчеты по инкассо

Платежи взыскиваемые в принудительном или безакцептном порядке носят *инкассовый характер.* Данная форма расчетов представляет собой банковскую операцию, посредством которой банк по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа.

Расчеты по инкассо осуществляются на основании платежных требований и инкассовых поручений.

Оплата *платежных требований* может производиться по распоряжению плательщика (с акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке).

Оплата *инкассовых поручений* производится без распоряжения плательщика, т.е. в бесспорном порядке.

Платежные требования и инкассовые поручения предъявляются получателем средств (взыскателем) к счету плательщика через банк, обслуживающий получателя средств (взыскателя). Банк эмитент, принявший на инкассо расчетные документы, принимает на себя обязательство доставить их по назначению. Данное обязательство, а также порядок и сроки возмещения затрат по доставке расчетных документов отражаются в договоре банковского счета.

Расчеты по аккредитивам

При расчетах по *аккредитиву* банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива (банк-эмитент), обязуется произвести платеж в пользу получателя средств после представления последним документов, предусмотренных аккредитивным договором.

Банками могут открываться следующие виды аккредитивов:

- покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные);
- отзывные и безотзывные (могут быть подтвержденными).

При открытии *покрытого (депонированного) аккредитива* банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива (покрытие) в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

При открытии *непокрытого (гарантированного) аккредитива* банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета банка-эмитента в пределах суммы аккредитива либо указывает в аккредитиве иной способ возмещения исполняющему банку сумм, выплаченных по аккредитиву в соответствии с его условиями.

Отзывным является аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом на основании письменного распоряжения плательщика без предварительного согласования с получателем средств и без каких-либо обязательств банка-эмитента перед получателем средств после отзыва аккредитива.

Безотзывным признается аккредитив, условия которого могут быть изменены или отменены исполняющим банком только с согласия получателя средств.

Платежи по аккредитивам производятся в безналичном порядке путем перечисления суммы аккредитива на счет получателя средств.

При расчетах по аккредитиву плательщик представляет в банк-эмитент два экземпляра заявления на открытие аккредитива. Форму заявления на открытие аккредитива банк-эмитент разрабатывает самостоятельно.

На основании заявления на открытие аккредитива банк-эмитент составляет аккредитив на бланке по форме, утвержденной Положением ЦБ РФ о безналичных расчетах.

Исполняющий банк проверяет достоверность и подлинность аккредитива и ставит в известность получателя средств (поставщика) об открытии на его имя аккредитива.

Поставщик, исполняя условия полученного аккредитива, осуществляет отгрузку товаров, продукции, материалов по заключенным между покупателем и поставщиком договором поставки.

Для получения денежных средств по аккредитиву получатель средств представляет в исполняющий банк отгрузочные и другие документы, предусмотренные условиями аккредитива. Сумма денежных средств, выплачиваемых поставщику по аккредитиву, зачисляется на его расчетный счет платежным поручением исполняющего банка.

Расчеты чеками

Чеком признается ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю.

Чекодателем является юридическое лицо, имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков. Чекодатель не вправе отозвать чек до истечения установленного срока для предъявления к оплате.

Чекодержателем является юридическое лицо, в пользу которого выдан чек, а плательщиком является банк, в котором находятся денежные средства чекодателя.

Порядок и условия использования чеков в платежном обороте регулируется нормами ГК РФ, а форма чека определяется банком самостоятельно. Срок действия выписанного чека составляет 10 дней, не считая дня его выписки.

Синтетический учет операций по расчетным счетам организации

Для учета операций по расчетным счетам организации предусмотрен счет 51 «Расчетный счет», активный, денежный.

Сальдо счета показывает остаток свободных денежных средств на расчетных счетах организации на начало месяца.

Оборот по дебету показывает денежные средства, поступившие на расчетные счета организации в отчетном периоде.

Оборот по кредиту показывает денежные средства, перечисленные с расчетных счетов организации в отчетном периоде.

Основным регистром синтетического учета являются журнал-ордер № 1 и ведомость № 1. Записи в них производят на основании выписок из расчетных счетов организации. Банковские выписки получают работники бухгалтерии, уполномоченные на их получение главным бухгалтером организации. Выписки получают ежедневно или в другие сроки, установленные банком по соглашению с организацией. К выпискам банк прикладывает первичные документы (платежные поручения, платежные требования, инкассовые поручения и др.), послужившие основанием для записей в них.

В выписке указывается начальный и конечный остатки денежных средств на расчетном счете и суммы операций, отраженных на счете за соответствующий период времени.

Обрабатывая выписку бухгалтеру необходимо помнить о том, что в кредитной организации учетные записи отражаются в зеркальном порядке, т.е. поступление средств на счет организации в выписке отражается по кредиту, а списание со счета по дебету. Это объясняется тем, что сохраняя денежные средства предприятий, банк считает себя должником по отношению к предприятию и, следовательно, учитывает денежные средства по кредиту, и наоборот, списание денеж-

ных средств предприятия банк относит на уменьшение своей задолженности перед предприятием, и отражает по дебету.

Суммы, ошибочно списанные или зачисленные на счет организации, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчете 2 «Расчеты по претензиям».

Расходы, связанные с оплатой услуг и комиссии банков, отражаются по дебету субсчета 91/2 «Прочие расходы организации».

Рассмотрим основные типовые бухгалтерские проводки по учету операций по расчетному счету организации:

11.2. Учет операций по валютному счету организации

Для осуществления операций в валюте предприятия открывают валютные счета в кредитных организациях, уполномоченных Банком России.

Российская организация может открыть валютный счет на территории РФ в любом банке, уполномоченном Банком России на проведение операций в иностранной валюте.

Уполномоченный банк может открыть организации только один валютный счет в любой свободно конвертируемой валюте или открыть несколько валютных счетов по отдельным видам иностранных валют.

Как правило, организации открывают валютные счета в долларах США и (или) евро.

Для открытия валютного счета организация должна представить в уполномоченный банк те же документы, что и при открытии расчетного счета. Единственным отличием является то, что при открытии валютного счета заявление на его открытие оформляется по форме, отличающейся от заявления на открытие расчетного счета.

При открытии валютного счета с организацией заключается договор банковского счета, в котором отражаются перечень банковских услуг по расчетному и кассовому обслуживанию организации, условия размещения валютных средств на счете организации и др. условия. Как правило, по валютным счетам организации банк выполняет операции, связанные с приобретением и продажей иностранной валюты, а также с обслуживанием экспортно-импортных операций.

После заключения договора банковского счета банк одновременно открывает для организации два счета: валютный и транзитный. При этом каждому текущему валютному счету, открываемому по всем видам валют, должен соответствовать транзитный валютный счет. В договоре банковского счета указываются номера всех двух видов открытых валютных счетов организации, а также приводятся платежные реквизиты банка для осуществления безналичных расчетов в иностранной валюте.

Информация об открытии и закрытии валютных счетов организации в уполномоченных банках обязательно должна быть доведена до налоговых органов в пятидневный срок со дня открытия счетов в том же порядке, что и при открытии и закрытии расчетных счетов.

Текущий валютный счет предназначен для учета средств в иностранной валюте, остающихся в распоряжении организации, и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством РФ.

Транзитный валютный счет предназначен для зачисления в полном объеме всех поступлений иностранной валюты в пользу организации, за исключением следующих денежных средств, зачисляемых на текущий валютный счет:

- денежных средств, поступающих с одного текущего валютного счета организации на другой, открытого в уполномоченном банке;
- денежных средств, поступающих от уполномоченного банка, в котором открыт текущий валютный счет, по заключенным между ними договорам;
- денежных средств, поступающих с текущего валютного счета одной организации на текущий валютный счет другой организации, открытых в одном уполномоченном банке.

Валютные операции

Порядок осуществления валютных операций, принципы валютного регулирования и валютного контроля установлены Федеральным законом от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

При экспорте товаров (работ, услуг) организация получает валютную выручку, которая должна быть зачислена на валютный счет организации.

При импорте товаров организации осуществляют перевод иностранной валюты в качестве оплаты их поставщикам со своего расчетного счета.

Для проведения этих операций организации имеют право покупать и продавать иностранную валюту на внутреннем валютном рынке РФ. Иностранная валюта может быть продана и куплена на внутреннем валютном рынке только через уполномоченные банки.

Основанием для покупки иностранной валюты могут быть платежи поставщика по контрактам (договорам) об импорте товаров, выдаче иностранной валюты на командировочные расходы при загранкомандировках и т.д.

До апреля 2006 г. организации должны были обязательно продавать часть полученной экспортной выручки (по хронологии 70, 50, а затем и 30 %) на внутреннем валютном рынке РФ. Обязательная продажа части валютной выручки производилась через уполномоченные банки Центральному банку РФ по курсу иностранных валют к валюте РФ, складывающемуся на внутреннем валютном рынке на день продажи.

В настоящее время норма об обязательной продаже части валютной выручки отменена.

Как и ранее, в настоящее время при поступлении валютной выручки она полностью зачисляется на транзитный валютный счет. В связи с отменой обязательной продажи части валютной выручки поступившая иностранная валюта с транзитного валютного счета переводится на текущий валютный счет организации.

Уполномоченные банки по поручению организации могут продавать средства в иностранной валюте, числящиеся на ее текущем валютном счете другим организациям через валютные биржи, непосредственно уполномоченному банку или Банку России. Для этого организация должна дать уполномоченному банку распоряжение об осуществлении продажи иностранной валюты по форме, установленной уполномоченным банком.

Денежные средства в рублях, полученные организацией от продажи уполномоченным банком средств в иностранной валюте, подлежат обязательному зачислению в полном объеме на расчетный счет этой организации, указанный в его распоряжении, и в дальнейшем используются на любые цели в соответствии с действующим законодательством РФ.

Формы безналичных расчетов при импортно-экспортных операциях

При осуществлении внешнеэкономической деятельности организации производят безналичные валютные расчеты в виде платежей из одной страны в другую страну.

Формы расчетов по различным сделкам определяются внешнеторговыми контрактами.

Как правило, используются следующие формы расчетов по экспортно-импортным операциям:

- банковские переводы;
- расчеты по инкассо;
- расчеты аккредитивами;
- расчеты по открытому счету.

Банковские переводы осуществляются посредством платежных поручений и предусматривают перевод денег с расчетного счета одного банка на расчетный счет другого банка. Перевод средств осуществляется почтой, по телеграфу, электронной и иной связью.

Банки производят перевод средств в иностранной валюте за границу по поручению организации и на основании заявления о переводе, оформленного по форме, установленного уполномоченным банком. Кроме заявления на перевод организация должна представить в банк копию контракта с иностранным партнером.

Расчеты по инкассо представляют собой поручение организации-экспортера своему банку получить от организации-импортера деньги или подтверждение о том, что деньги будут выплачены в определенный срок. Расчеты по такой форме осуществляются на основании инкассового поручения.

Расчеты аккредитивами являются наиболее приемлемой формой расчета для организаций-экспортеров.

Аккредитив представляет собой денежное обязательство банка, выдаваемое им по поручению импортера (банк-эмитент) по контракту в пользу его контрагента – экспортера (бенефициара).

Банк, открывший аккредитив, должен произвести бенефициару платеж при условии представления им документов и выполнения иных условий, предусмотренных в аккредитивном договоре.

В условиях аккредитива должны включаться только такие положения контракта, которые могут быть подтверждены представленными банку документами.

После открытия аккредитива поставщику-экспортеру последний поставляет товар импортеру и представляет в свой банк необходимые документы.

Банк зачисляет средства экспортеру и пересылает документы в банк импортера, который осуществляет платеж. После передачи документов импортеру и акцепта их с его стороны денежные средства списываются с его счета.

Расчеты по открытому счету являются отдельной формой расчетов, которая используется между организациями, одновременно являющимися покупателями и продавцами. По этой форме расчетов продавец отгружает товар покупателю и направляет ему товарораспорядительные документы, зачисляя сумму задолженности на счет, открытый на имя покупателя. В оговоренные контрактом сроки покупатель погашает свою задолженность по этому счету.

Синтетический учет операция по валютным счетам организации

Для учета валютных операций Планом счетов предусмотрен счет 52 «Валютные счета». Счет активный, денежный.

Сальдо счета показывает остатки валютных средств на валютных счетах организации на начало месяца.

Оборот по дебету показывает суммы валютной выручки, поступившей на валютный счет в отчетном периоде.

Оборот по кредиту показывает сумму платежа, осуществленного в иностранной валюте в отчетном периоде.

К счету 52 «Валютный счет» могут быть открыты субсчета: 52/1 «Транзитный валютный счет»; 52/2 «Текущий валютный счет».

Движение денежных средств в валюте на валютном счете организации состоит из двух основных стадий:

1) стадии поступления денежных средств на валютный счет;
2) стадии списания денежных средств с валютного счета организации.

Синтетический учет операций по валютному счету организации ведется аналогично учету операций по расчетному счету. Основным регистром учета является банковская выписка за соответствующий период времени.

Движение средств на валютных счетах, отражается в валюте Российской Федерации, т.е. в рублях, пересчитанному по курсу, установленного Банком России на соответствующую дату. В результате такого пересчета в бухгалтерском учете возникают положительные и отрицательные курсовые разницы.

Пересчет средств в иностранной валюте в рубли, может производиться, по мере изменения валютного курса. А вот остатки средств на валютных счетах при составлении промежуточной бухгалтерской отчетности (баланса) пересчитываются в рубли на последнее число месяца отчетного периода. Так, например, остатки

по счету 52 «Валютные счета» по состоянию на 1 февраля 2011 г., пересчитываются в рубли по курсу, действовавшему на 31 января 2011 г.

При отражении в бухгалтерском учете операций по валютным счетам следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006.

Кроме того, нормами ПБУ 3/2006 предусмотрено, что при несущественном изменении официального курса иностранной валюты к рублю, установленного Банком России, пересчет в рубли, связанный с совершением большого числа однородных операций в такой иностранной валюте, может производиться по среднему курсу, исчисленному за месяц или более короткий период.

В связи с изменением курса рубля по отношению к иностранным валютам могут возникать положительные и отрицательные курсовые разницы.

Положительные курсовые разницы возникают в следующих случаях:

- при росте курса иностранной валюты по отношению к российской валюты;

- при падении курса иностранной валюты, когда у организации имеется кредиторская задолженность перед поставщиками, подрядными и кредитными организациями, а также покупателями и заказчиками по выданным авансам.

Отрицательные курсовые разницы возникают в следующих случаях:

- при падении курса иностранной валюты по отношению к российской валюте;

- при росте курса иностранной валюты, когда у организации имеется кредиторская задолженность перед поставщиками, подрядными и кредитными организациями, а также покупателями и заказчиками по выданным авансам.

В соответствии с ПБУ 3/2006 курсовые разницы, как правило, подлежат отнесению в состав прочих доходов и расходов организации, т.е. на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Исключение составляют курсовые разницы, связанные с расчетами с учредителями по вкладам в уставный капитал организации. Курсовые разницы, связанные с расчетами с учредителями по вкладам, подлежат зачислению в добавочный капитал организации, т.е. на счет 83 «Добавочный капитал».

Курсовые разницы по остаткам средств в иностранной валюте в кассе организации и на валютных счетах могут быть отражены в учете следующими записями:

Д 50 «Касса»

К 91/1 «Прочие доходы» - отражена положительная курсовая разница по остаткам средств в кассе в иностранной валюте;

Д 52/2 «Текущий валютный счет»

К 91/1 «Прочие доходы» - отражена положительная курсовая разница по остаткам средств на текущем валютном счете;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 50 «Касса» - отражена отрицательная курсовая разница по остаткам наличных средств в иностранной валюте в кассе;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 52/2 «Текущий валютный счет» - отражена отрицательная курсовая разница по остаткам средств на текущем валютном счете.

При купле-продаже иностранной валюты через уполномоченный банк может возникнуть отрицательная или положительная разница.

Возникающая при этом разница не может квалифицироваться как курсовая, поскольку она образуется в связи с применением двух видов курса: официального курса Банка России и фактического курса покупки (продажи) иностранной валюты.

Если согласованный курс, по которому уполномоченным банком приобретена иностранная валюта для организации, выше, чем официальный курс данной валюты, установленный Банком России на дату приобретения валюты, то возникает положительная разница между курсом покупки иностранной валюты и официальным курсом Банка России.

Если согласованный курс, по которому уполномоченный банк продает иностранную валюту организации, меньше, чем официальный курс данной валюты, установленный Банком России на дату продажи валюты, то возникает отрицательная разница между курсом продажи иностранной валюты и официальным курсом Банка России.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ как курсовые разницы, так и разницы, образующиеся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса Банка России, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту, относятся к внереализационным доходам (расходам), учитываемым при налогообложение прибыли.

В бухгалтерском учете операции, связанные с покупкой и продажей иностранной валюты, отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Д 57 «Переводы в пути»

К 51 «Расчетный счет» - на сумму поручения на покупку иностранной валюты;

Д 52/2 «Текущий валютный счет»

К 57 «Переводы в пути» - на сумму купленной иностранной валюты;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 57 «Переводы в пути» - отражены расходы по приобретению иностранной валюты.

Если день зачисления иностранной валюты на текущий валютный счет не совпадает с днем покупки валюты, то возникает курсовая разница, которая отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Добровольная продажа валюты не связана с производственной деятельностью организации. Поэтому расходы по оплате комиссионного вознаграждения банку следует учитывать в составе внереализационных расходов.

Операции по продаже иностранной валюты в бухгалтерском учете могут быть отражены следующими записями:

Д 57 «Переводы в пути»

К 52/2 «Текущий валютный счет» - на стоимость иностранной валюты, подлежащей продаже;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 51 «Расчетный счет» - на расходы, связанные с продажей иностранной валюты;

Д 51 «Расчетный счет»

К 91/1 «Прочие доходы» - на сумму выручки за проданную иностранную валюту;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 57 «Переводы в пути» - на стоимость проданной иностранной валюты;

Д 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

К 99 «Прибыли и убытки» - на сумму прибыли, полученной от продажи иностранной валюты;

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» - на сумму убытка, полученного от продажи иностранной валюты.

Поступление экспортной валютной выручки на валютный счет организации отражается следующими записями:

Д 52/1 «Транзитный валютный счет»

К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - на сумму экспортной выручки, поступившей на транзитный валютный счет организации;

Д 52/2 «Текущий валютный счет организации»

К 52/1 «Транзитный валютный счет организации» - на сумму перевода поступившей валютной выручки с транзитного валютного счета на текущий валютный счет.

11.3. Учет денежных средств на специальных счетах организации

Для учета денежных средств, числящихся на специальных счетах организации, используют счет 55 «Специальные счета в банках». К данному счету могут быть открыты субсчета:

55/1 – «Аккредитивы»;

55/2 – «Чековые книжки»;

55/3 – «Депозитные счета»;

55/4 – «Специальные счета в иностранной валюте».

На субсчете 55/1 – «Аккредитивы» учитывается движение денежных средств, находящихся на аккредитивах, открытых в банке поставщика.

Аккредитивная форма расчетов относится к безналичной форме, регулируемой Банком России. Более подробно об аккредитивной форме расчетов было сказано выше.

Аналитический учет операций по аккредитиву ведут обособленно по каждому выставленному аккредитиву в банке поставщика.

Синтетический учет операций по аккредитиву ведут в журнале-ордере № 3.

Рассмотрим основные типовые проводки по учету денежных средств, находящихся на аккредитивах:

Д 55/1 «Аккредитив»

К 51 «Расчетный счет» - открыт аккредитив в банке поставщика;

Д 55/1 «Аккредитив»

К 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - открыт аккредитив в банке поставщика за счет предоставленного покупателю банком-эмитентом краткосрочного кредита;

Д 60 «Расчеты с поставщиками»

К 55/1 «Аккредитив» - оплачены счета поставщиков за счет ранее выставленного аккредитива;

Д 51 «Расчетный счет»

К 55/1 «Аккредитив» - возвращен на расчетный счет плательщика неизрасходованный остаток денежных средств по аккредитиву.

На субсчете 52/2 «Чековые книжки» учитывается движение денежных средств, находящихся в чековых книжках. Расчеты чеками, как и аккредитивная форма расчетов, относится к безналичным расчетам, и регулируется положениями и нормами Банка России.

При выдаче организации чековых книжек производится депонирование денежных средств организации. Списание сумм по чекам производится по мере оплаты банком выданных организацией чеков, что подтверждается выписками банка.

Аналитический учет по субсчету 55/2 «Чековые книжки» ведется по каждой полученной чековой книжке.

Рассмотрим основные бухгалтерские проводки по движению средств, числящихся в чековых книжках:

Д 55/2 «Чековые книжки»

К 51 «Расчетный счет» - при выдаче банком организации чековых книжек по рублевым средствам;

Д 55/2 «Чековые книжки»

К 52 «Валютный счет» - при выдаче банком организации чековых книжек по валютным средствам;

Д 55/2 «Чековые книжки»

К 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - при выдаче банком организации чековых книжек за счет предоставленного краткосрочного кредита (займа);

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К 55/2 «Чековые книжки» - по мере оплаты отражено списание денежных сумм по чекам;

Д 51 «Расчетный счет» и (или) 52 «Валютный счет»

К 52/2 «Чековые книжки» - отражена сумма по возвращенным в банк неиспользованным чекам;

На субсчете 55/3 «Депозитные счета» учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские вклады.

Аналитический учет по субсчету 55/3 «Депозитные счета» ведется по каждому депозитному вкладу.

Рассмотрим типовые бухгалтерские проводки по субсчету 55/3 «Депозитные счета»:

Д 55/3 «Депозитные счета»

К 51 «Расчетный счет» и (или) 52 «Валютный счет» - на сумму перечисленных денежных средств во вклады.

Д 51 «расчетный счет» и (или) 52 «Валютный счет»

К 55/3 «Депозитные счета» - на сумму возврата банком депозита на расчетный и (или) валютный счет.

На субсчете 55/4 «Специальные счета в иностранной валюте» учитывается движение средств по счетам «Р1» и «Р2», т.е. расчеты и переводы при предоставлении нерезиденту займа в иностранной валюте и получении от нерезидента кредита и займа в иностранной валюте; для приобретения у нерезидента и отчуждения в пользу нерезидента внешних ценных бумаг, включая расчеты и переводы, связанные с передачей внешних ценных бумаг и др.

11.4. Налоговые аспекты учета операций по расчетным счетам организации

В соответствии с Налоговым кодексом РФ не подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость следующие банковские операции, за исключением операций по инкассации:

- привлечение денежных средств организаций во вклады;
- размещение привлеченных денежных средств организаций от имени банков и за их счет;
- открытие и ведение банковских счетов организаций;
- осуществление расчетов по поручению организаций, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;
- кассовое обслуживание организаций;
- выдача банковских гарантий;
- купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной форме (в том числе оказание посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты) и др.

В отличие от вышеперечисленных банковских услуг, которые освобождены от НДС, операции по инкассации денежных средств (выручки) облагаются НДС по ставке 18 %.

НДС, уплаченный организацией при получении услуг по инкассации, учитывается записью:

Д 19 «НДС по приобретенным ценностям»

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Сумма НДС должна быть выделена отдельной строкой в счетах-фактурах, получаемых от банков. Суммы НДС, предъявляемые банками при оказании услуг по

инкассации, организация может предъявлять к вычету по мере фактического получения услуг по инкассации и отражения этих услуг в бухгалтерском учете.

Суммы НДС, подлежащие вычету, списываются записью:

Д 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»

К 19 «НДС по приобретенным ценностям»

В бухгалтерском учете операции по инкассации денежных средств могут быть учтены следующими записями:

Д 50 «Касса»

К 90/1 «Выручка» - отражено поступление наличной выручки в кассу организации;

Д 57 «Переводы в пути»

К 50 «Касса» - отражена выдача наличных денежных средств инкассаторской службе банка;

Д 51 «Расчетный счет»

К 57 «Переводы в пути» - отражено зачисление денег на расчетный счет организации;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - отражена стоимость услуг банка по инкассации денежных средств без учета НДС;

Д 19 «НДС по приобретенным ценностям»

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - отражена сумма НДС от стоимости услуг по инкассации денежных средств;

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К 51 «Расчетный счет» - оплачены услуги банка по инкассации денежных средств;

Д 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»

К 19 «НДС по приобретенным ценностям» - предъявлен к зачету (возмещению) из бюджета НДС по услугам инкассации денежных средств.

11.5. Практикум по бухгалтерскому учету операций по счетам организации

Учет операций по расчетному счету

Пример

Организация получила выписку банка от 31.07.2012 г. (за период с 29 по 31.07.2012 г.) с приложенными к ней следующими денежно-расчетными документами:

- платежное поручение № 18 от 29.07.2012 г. на оплату поставщику материалов 17 700 руб., включая НДС – 2 700 руб.;
- платежное поручение № 19 от 29.07.2012 г. на погашение задолженности перед бюджетом по налогам и сборам 56 000 руб.;
- мемориальный ордер банка № 734 от 30.07.2012 г. на сумму 54 руб. на оплату услуг банка по переводу денежных средств поставщику;

- квитанция к приходному кассовому ордеру № 38 от 30.07.2012 г. на получение по денежному чеку из банка 80 000 руб. в кассу;

- мемориальный ордер банка № 956 от 3-.07.2012 г. на сумму 160 руб. (комиссия за выдачу наличных денег на хозяйственные нужды);

- платежное поручение покупателя № 188 от 31.07.2012 г. на оплату им продукции, отгруженной организацией согласно договору № 24 от 01.07.2012 г. на сумму 47 200 руб., включая НДС – 7 200 руб.

Решение

После обработки выписки банка и сверки правильности всех сумм хозяйственные операции, приведенные в выписке банка по расчетному счету за период с 29 по 31 июля 2012 г., отразятся в бухгалтерском учете следующими проводками:

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Отражена оплата поставщику за приобретенные материалы, включая НДС	17 700	60	51
Отражена оплата задолженности перед бюджетом по налогам и сборам	56 000	68	51
Отражены услуги банка за перевод денежных средств поставщику	54	91/2	76
Оплачены услуги банка за перевод денежных средств поставщику	54	76	51
Получены из банка по чеку наличные денежные суммы	80 000	50/1	51
Начислена комиссия банка за выдачу наличных денежных средств	160	91/2	76
Оплачена комиссия банку за выдачу наличных денежных средств	160	76	51
Получена оплата от покупателя за ранее отгруженную продукцию, включая НДС	47 200	51	62

Учет операций по валютным счетам организации

Рассмотрим учет операций, связанных с поступлением валютной выручки и с продажей иностранной валюты на внутреннем рынке РФ.

Пример

По договору поставки с иностранной компанией-поставщиком организацией получена валютная выручка 46 000 долл. США. На транзитный валютный счет организации выручка поступила 14.07.2012 г. На дату поступления выручки курс долл. США к рублю составил 33,60 руб. 15.07.2012 г. валютная выручка банком переведена с транзитного валютного счета на текущий счет.

Часть валютной выручки в сумме 23 000 долл. США 15.07.2012 г. по заявлению предприятия была списана с его текущего валютного счета для продажи на внутреннем валютном рынке РФ. На дату списания валютной выручки ее курс составил 33, 65 руб. На дату продажи (16.07.2012 г.) части валютной выручки ее курс по отношению к российскому рублю составил 34,00 руб. Комиссионное вознаграждение, начисленное и уплаченное банку, составило 3 800 руб.

Составить бухгалтерские проводки и рассчитать финансовый результат от продажи валюты.

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Отражено поступление на транзитный валютный счет организации экспортной выручки за отгруженную по контракту продукцию (46 000 долл. · 33,60 руб.)	1 545 600	52/1	62
Отражен перевод поступившей валютной выручки с транзитного валютного счета на текущий валютный счет	1 545 600	52/2	52/1
Списана с текущего валютного счета иностранная валюта, подлежащая продаже (23 000 долл. · 33,65 руб.)	773 950	57	52/2
Отражена положительная курсовая разница, возникшая в связи с изменением курса иностранной валюты на дату ее списания с текущего валютного счета и на дату ее продажи ((23 000 долл. · 34,00 руб.) - (23 0000 долл. · 33,65 руб.)	8 050	57	91/1
Зачислены на расчетный счет рублевые средства от продажи иностранной валюты (23 000 долл. · 34,00 руб.)	782 000	51	91/1
Начислено комиссионное вознаграждение банку за оказанные услуги по продаже иностранной валюты	3 800	91/2	76
Оплачено комиссионное вознаграждение банку за услуги по продаже иностранной валюты	3800	76	51
Списана стоимость проданной иностранной валюты	773 950	91/2	57

Отражена прибыль от продажи иностранной валюты, отражаемой в составе прочих доходов организации и подлежащей налогообложению налогом на прибыль организаций (782 000 руб. – 3 800 руб. – 773 950 руб.)	4 250	91/9	99

Рассмотрим учет операций, связанных с покупкой иностранной валюты на внутреннем валютном рынке РФ.

Пример

Организацией 16.07.2012 г. перечислены банку с его расчетного счета деньги в сумме 51 000 руб. для покупки иностранной валюты в сумме 1500 долл. США, необходимом для расчетов с организацией-импортером. На дату перечисления денег обменный курс долл. США к рублю составил 34,00 руб. На дату поступления (17.07.2012 г.) приобретенной иностранной валюты на транзитный валютный счет ее курс по отношению к рублю составил 34,10 руб.

Комиссионное вознаграждение, уплаченное банку за услуги по покупке иностранной валюты, составило 560 руб.

Составить бухгалтерские проводки по покупке иностранной валюты и определить финансовый результат по операции.

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция Счетов	
		Дебет	Кредит
Перечислены с расчетного счета предприятия денежные средства для покупки иностранной валюты	51 000	76	51
Начислено комиссионное вознаграждение банку за оказанные услуги по покупке иностранной валюты	560	91/2	76
Оплачено с расчетного счета комиссионное вознаграждение банку за услуги по покупке иностранной валюты	560	76	51
Отражено поступление на транзитный валютный счет приобретенной иностранной валюты по курсу Банка России на дату ее поступления (1500 долл. · 34,10 руб.)	51 150	52/1	76
Отнесено на доходы превышение курса Банка России над курсом покупки иностранной валюты	150	76	91/1
Отражен финансовый результат (убыток) по сделке (150 - 560)	410	99	91/9
Денежные средства с транзитного валютного счета зачислены на текущий валютный счет	51 150	52/2	52/1

Контрольные вопросы:

1. Назовите формы безналичных расчетов в Российской Федерации.
2. Какие документы необходимо представить в банк для открытия расчетного счета?
3. Кто имеет права подписи в платежных документах?
4. В какой последовательности производятся расчеты в случае недостаточности денежных средств на счете предприятия для удовлетворения всех требований кредиторов?
5. Раскройте понятие инкассовых расчетов.
6. Какие документы необходимо представить в банк для открытия валютного счета, и какие счета при этом открываются банком?
7. Назовите преимущества и недостатки аккредитивной формы расчетов.
8. Назовите формы безналичных расчетов по экспортно-импортным операциям.
9. В чем отличие курсовых разниц от разниц, возникающих по валютным операциям предприятия?
10. Подлежат ли банковские операции налогообложению?
11. Каким образом в бухгалтерском учете отражаются положительные и отрицательные курсовые разницы?

Глава 12. Учет расчетов и обязательств

12.1. Учет внутрихозяйственных расчетов. 12.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками. 12.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками. 12.4. Учет расчетов по кредитам и займам. 12.5. Учет расчетов с учредителями. 12.6. Учет расчетов с прочими дебиторами и кредиторами. 12.7. Учет резервов по сомнительным долгам. 12.8. Учет расчетов при прекращении обязательств путем зачета взаимных требований и обязательств. 12.9. Учет расчетов путем перемены лиц в обязательстве (уступка права требования). 12.10. Налоговые аспекты учета расчетов и обязательств. 12.11. Практикум по бухгалтерскому учету расчетов и обязательств.

12.1. Учет внутрихозяйственных расчетов

Бухгалтерский учет у юридических лиц, имеющих филиалы (представительства) или иные структурные подразделения, может осуществляться в различных формах в зависимости от назначения структурных подразделений, источников финансирования их расходов, структуры управления ими. Порядок ведения учета у головной организации зависит также от наличия или отсутствия банковского счета у филиалов и отдельного баланса.

Если филиалы, представительства и другие обособленные подразделения выделены на отдельный баланс, то для расчетов головной организации с обособленными подразделениями используют счет 79 «Внутрихозяйственный расчеты». Счет 79 активный. К данному счету могут быть открыты субсчета:

79/1 «Расчеты по выделенному имуществу»;

79/2 «Расчеты по текущим операциям»;

79/3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

Переданное имущество списывается:

Д 79/1 «Расчеты по выделенному имуществу»

К 01, 10 «Основные средства», «Материалы»

Принятое имущество приходуется:

Д 01, 10 «Основные средства», «Материалы»

К 79/1 «Расчеты по выделенному имуществу»

На субсчете 2 учитывают состояние всех прочих расчетов организации с подразделениями, выделенными на отдельный баланс, - по взаимному отпуску материальных ценностей, продаже продукции.

На субсчете 3 учитывают расчеты по договору доверительного управления имуществом.

Имущество, полученное до договору доверительного управления, учитывается на отдельном балансе доверительного управляющего. При этом делаются следующие записи:

Д 10, 07, 01 «Материалы», «Оборудование к установке», «Основные средства»

К 79/3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» - получено имущество;

Д 79/3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»

К 10, 07, 01 «Материалы», «Оборудование к установке», «Основные средства» – передано имущество.

12.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками предназначен активно-пассивный счет 62 «Расчеты и покупателями и заказчиками».

Счет 62 дебетуется со счетами 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» на суммы, на которые предъявлены расчетные документы.

Счет 62 кредитуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств, расчетов на суммы поступивших платежей (включая суммы полученных авансов). При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно.

На счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» отражаются суммы полученных авансов, а также возникающие суммовые и курсовые разницы.

При получение авансов в учете будут произведены записи по дебету счетов денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета») и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками по полученным авансам».

Положительные суммовые и курсовые разницы, возникающие по обычным видам деятельности отражают записями по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

Отрицательные суммовые и курсовые разницы отражаются в учете обратной записью.

По дебету 62 счета у предприятия возникает дебиторская задолженность за отгруженную и не оплаченную покупателями и заказчиками продукцию (работы, услуги). Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся соответственно на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предшествующей отчетному, суммы этих долгов не резервировались, или на увеличение расходов у некоммерческой организации.

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом (счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов») в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

В соответствии с п. 12 ПБУ 10/99 суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, включаются в состав внереализационных расходов.

Организация может создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями.

На сумму создаваемых резервов делаются записи по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведется по каждому предъявленному покупателям или заказчикам счету. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о задолженности:

- по покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам;
- авансам полученным;
- векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил;
- векселям, дисконтированным (учтенным в банках);
- векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

Синтетический учет расчетов с покупателями и заказчиками ведется в ведомости № 5.

12.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками предназначен активно-пассивный счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются на счете 60 не зависимо от времени оплаты.

Счет 60 кредитуется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей или счетов учета соответствующих затрат.

Погашение кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

На данном счете также учитывают авансы, выданные поставщикам под предстоящую поставку материалов, сырья, а также авансы, выданные подрядным организациям под предстоящее выполнение работ, оказание услуг.

Выданные авансы отражают проводкой:

Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К 51 «Расчетные счета»

За неотфактурованные поставки счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитуется на стоимость поступивших ценностей, определенную исходя из цены и условий, предусмотренных в договорах.

Операция по прекращению обязательств при зачете взаимных требований отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По данным счета отражают обязательства предприятия перед кредиторами, т.е. сальдо по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» показывает кредиторскую задолженность предприятия.

Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличения доходов у некоммерческой организации (п. 78 Положения по ведению бухгалтерского учета).

В соответствии с п. 8 ПБУ 9/99 суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, признаются прочими доходами.

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей – по каждому поставщику и подрядчику.

При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о задолженности:

- по поставщикам по акцептованным документам, срок оплаты которых не наступил;
- поставщикам по не оплаченным в срок платежным документам;
- поставщикам по неотфактурованным поставкам;
- авансам выданным;
- поставщикам по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- поставщикам по просроченным оплатой векселям;
- поставщикам по полученному коммерческому кредиту.

12.4. Учет расчетов по кредитам и займам

Порядок оформления кредитов и займов регулируется договорами кредита и займа в соответствие с главой 42 ГК РФ.

Кредит (ст. 819 ГК РФ) оформляется кредитным договором, по которому банк или иная кредитная организация предоставляет денежные средства заемщику на определенный срок и определенные цели, на возвратной основе, в размере и на условиях, предусмотренных кредитным договором, с уплатой процентов.

Заем (ст. 807 ГК РФ) оформляется договором займа или любым иным документом, удостоверяющим передачу займодавцем денежных средств или вещей заемщику в собственность с возвратом той же суммы или такого же количества ве-

щей того же рода и качества, с уплатой или без уплаты процентов в зависимости от условий договора.

Отличительные особенности договора кредита и займа

Договор кредита	Договор займа
1. Кредитор	
Кредит могут предоставлять только кредитные организации, имеющие лицензию ЦБ РФ на осуществление кредитных операций (ст. 819 ГК РФ).	Заем могут предоставлять любые организации и физические лица (ст. 807-808 ГК РФ).
2. Форма договора	
Договор кредита должен быть заключен в письменной форме. При несоблюдении письменной формы кредитный договор считается не действительным (ст.820 ГК РФ).	Подтверждением заключенного договора займа может быть любой документ (договор, расписка, вексель, облигация), удостоверяющий передачу займодавцем денежных средств или вещей (ст. 807 ГК РФ).
3. Предмет договора	
Предметом кредитного договора могут быть только деньги (ст. 819 ГК РФ).	Предметом договора займа могут быть как деньги так и имущество (ст. 807 ГК РФ).
4. Срок договора	
Срок возврата кредита должен быть установлен договором (ст. 821 ГК РФ).	Срок возврата займа может быть не установлен договором или может быть определен моментом востребования, в этом случае сумма займа должна быть возвращена в течение 30 дней со дня предъявления займодавцем требования о возврате займа, если иное не предусмотрено договором (ст. 810 ГК РФ).
5. Возмездность договора	
Договор кредита является возмездным, т.е. предусматривает уплату процентов (ст.819 ГК РФ).	Договор займа предполагается возмездным, т.е. с уплатой процентов, если безвозмездный характер не установлен договором. При отсутствие в договоре условия о размере процентов они определяются ставкой ЦБ РФ на день уплаты заемщиком суммы долга (ст.809 ГК РФ).

Классификация кредитов

Кредиты и займы различают в зависимости от срока, на который они предоставлены и их формы.

В зависимости от срока предоставления кредиты и займы могут быть:
краткосрочные - со сроком предоставления не более года;
долгосрочные - со сроком предоставления свыше года.

В зависимости от формы предоставления кредиты и займы могут быть:
в денежной форме;
натуральной форме.

В соответствие с ГК РФ кредиты различают следующих видов:
1. банковский кредит;
2. товарный кредит;
3. коммерческий кредит.

Банковский кредит ст. 819 ГК – договор, предусматривающий предоставление заемщику денежных средств банком на определенный срок и определенные цели, на возвратной основе, в размере и на условиях, предусмотренных кредитным договором, с уплатой процентов).

Товарный кредит ст. 822 ГК – договор, предусматривающий обязанность одной стороны предоставить другой стороне вещи, определенные родовыми признаками, на возвратной (возмездной) основе. К такому договору применяются правила, предусмотренные договором займа, то есть заемщик обязан вернуть точно такие же вещи, такого же количества и качества при наступлении срока, указанного в договоре товарного кредита.

Коммерческий кредит ст.823 ГК - договор, предусматривающий обязанность одной стороны передать в собственность другой стороне денежные средства или вещи, в том числе в виде аванса, предоплаты, отсрочки, рассрочки оплаты за проданные товары, работы, услуги. В отличие от договора товарного кредита, по договору коммерческого кредита у заемщика возникает обязанность оплатить поставленные товары.

Бухгалтерский учет кредитов и займам регулируется нормами ПБУ15 /01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию».

Бухгалтерский учет кредитов и займов

Для учета кредитов и займов предусмотрены пассивные счета: 66 «Учет расчетов по краткосрочным кредитам и займам»; 67 «Учет расчетов по долгосрочным кредитам и займам».

При получении кредита, займа организацией-заемщиком сумма долга в размере поступивших денежных средств или стоимости вещей, если заем получен в натуральной форме, отражается в учете в составе кредиторской задолженности в момент фактического получения денежных средств или товаров в зависимости от срока, на который они получены.

При этом к счетам 66 и 67 могут быть открыты субсчета:

- 66/1 «Краткосрочные кредиты»;
- 66/2 «Краткосрочные займы»;
- 67/1 «Долгосрочные кредиты»;
- 67/2 «Долгосрочные займы».

Аналитический учет задолженности по кредитам и займам должен вестись по видам кредитов и займов и в зависимости от целей, на которые они получены.

Долгосрочные кредиты и займы могут учитываться одним из двух способов:

1) на счете 67 до истечения срока их погашения;
2) на счете 67 до тех пор, пока до срока их погашения останется 365 дней.

После этого срока сумма кредита, займа переводится на счет 66 в состав краткосрочной задолженности.

Выбранный вариант должен быть отражен в учетной политике.

Задолженность по кредитам и займам, полученным в валюте или выраженным в условных единицах, учитываются заемщиком в рублях по курсу Банка России, действовавшему на дату получения заемных средств. Если задолженность выражена в условных единицах, по которым курс ЦБ не установлен, то задолженность учитывается по курсу, определенному соглашением сторон. При изменении курса валюты или условных единиц на дату возврата кредита, займа, на возникшую курсовую или суммовую разницу производится корректировка кредиторской задолженности с одновременным отражением этой разницы составе прочих доходов или расходов в зависимости от ее вида.

Поступление и возврат кредита, займа отражается в бухучете следующими проводками:

1) при получении кредита займа в денежной форме

Д 51, 50, 52, 55 «Расчетные счета», «Касса», «Валютные счета», «Специальные счета»

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

2) при получении заемных средств в натуральной форме

Д 07, 08, 10, 41 «Оборудование к установке», «Вложения во внеоборотные активы», «Материалы», «Товары»

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

3) при переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную за 365 дней до окончания срока возврата кредита или займа в соответствие с учетной политикой

Д 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

К 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

4) при возврате кредита, займа уменьшается кредиторская задолженность:

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

К 50, 51, 52, 55 «Расчетные счета», «Касса», «Валютные счета», «Специальные счета» - отражен возврат кредита (займам) в денежной форме;

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

К 01, 07, 10, 41 «Оборудование к установке», «Вложения во внеоборотные активы», «Материалы», «Товары» - отражен возврат кредита (займа) в натуральной форме;

5) при возникновении курсовых или суммовых разниц в зависимости от их вида:

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

К 91/1 «Прочие доходы» - отражены в учете положительные разницы;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 66, 67 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» - отражены в учете отрицательные разницы.

Непогашенная в срок задолженность по кредитам и займам должна быть переведена в просроченную задолженность на следующий день после истечения срока возврата долга по договору. Для этого на счетах 66 и 67 открывается отдельный субсчет «Просроченная задолженность».

Проценты по кредитам и займам учитываются в составе кредиторской задолженности и независимо от факта оплаты должны начисляться в том отчетном периоде, к которому они относятся. Для этого на счете 66 и 67 открывается субсчет «Проценты по кредитам и займам».

Затраты на уплату процентов по кредитам и займам для целей бухучета в общем случае учитываются в составе прочих расходов, что отражается в бухгалтерском учете следующей записью:

Д 91/2 «Прочие расходы»

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

за исключением случаев, когда кредиты, займы используются на приобретение или строительство основных средств или имущественных комплексов (инвестиционных активов согласно п.13 ПБУ15);

Учет затрат на уплату процентов по кредитам и займам, полученным для приобретения или строительства основных средств зависит от того, начисляется по ним амортизация или нет.

Если амортизация по основному средству не начисляется, то проценты по кредиту и займу учитываются в составе прочих расходов

Д 91/2 «Прочие расходы»

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

Если амортизация по основному средству начисляется, то проценты по кредиту, займу включаются в первоначальную стоимость основного средства при выполнении следующих условий:

1) основное средство в будущем принесет экономические выгоды или будет использовано для управленческих нужд;

2) организация понесла расходы по покупке или начаты работы по строительству основных средств;

3) наступил срок уплаты процентов;

4) стоимость основного средства отражена в составе вложений во внеоборотные активы;

5) основное средство не введено в эксплуатацию.

В этом случае в бухучете делаются проводки:

1) на сумму начисленных процентов до постановки основных средств на учет

Д 08 «Вложения во внеоборотные активы»

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

2) на сумму начисленных процентов после постановки основных средств на учет и отражения на балансовом счете 01 «Основные средства»

Д91/2 «Прочие расходы»

К66,67 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Если эти условия не выполнены, то проценты учитываются в составе прочих расходов.

Если строительство объекта основных средств прекращается более чем на три месяца, то проценты учитываются в составе прочих расходов.

12.5. Учет расчетов с учредителями

Все виды расчетов с учредителями (участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т.п.) по вкладам в уставный (складочный) капитал организации, по выплате доходов (дивидендов) и др. отражается на счете 75 «Расчеты с учредителями». Государственные и муниципальные унитарные предприятия применяют этот счет для учета всех видов расчетов с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного самоуправления.

На счете 75 «расчеты с учредителями» могут быть открыты субсчета:

75/1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

75/2 «Расчеты по выплате доходов» и др.

Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал

При расчетах с учредителями по вкладам в уставный капитал в бухгалтерском учете отражаются следующие операции:

1) на дату государственной регистрации организации, не зависимо от организационно-правовой формы, отражается величина уставного капитала организации и задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал

Д 75/1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

К 80 «Уставный капитал»

2) при фактическом внесении вклада в УК:

Д 50, 51, 52 «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета»

К 75/1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» - отражен вклад в уставный капитал в денежной форме

Д 08, 10, 41, 58 «Вложения во внеоборотные активы», «Материалы», «Товары», «Финансовые вложения»

К 75/ 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» - отражен вклад в уставный капитал в натуральной форме

Если задолженность по вкладу в уставный капитал выражена в иностранной валюте, то при погашении этой задолженности на счете 75 «Расчеты с учредителями» возникают курсовые разницы. Курсовая разница, связанная с формированием уставного (складочного) капитала организации, подлежит отнесению на добавочный капитал

Д 75/1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

К 83 «Добавочный капитал».

При создании акционерного общества, если акции реализуются по цене, превышающей ее номинальную стоимость, разница между продажной и номинальной стоимостью относится на добавочный капитал

Д 75/1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

К 83 «Добавочный капитал».

Расчеты по выплате доходов учредителям

Чистая прибыль, полученная организацией, распределяется между учредителями на условиях, зафиксированных в учредительных документах. Решение о распределении чистой прибыли принимается общим собранием акционеров в акционерном обществе (АО) или собранием участников в обществе с ограниченной ответственностью (ООО).

В АО доходы начисляются учредителям в виде дивидендов по акциям, в ООО - пропорционально долям, в уставном капитале.

При расчетах с учредителями по начислению и выплате доходов в бухгалтерском учете отражаются следующие операции:

1) на сумму начисленных доходов (дивидендов) учредителям:

а) юридическим лицам или физическим лицам, не являющимся работниками организации

Д84 «Нераспределенная прибыль»

К75/2 «Расчеты с учредителями по выплате доходов»

б) физическим лицам, являющимся работниками организации

Д 84 «Нераспределенная прибыль»

К 70 «Учет расчетов с персоналом по оплате труда»

2) на сумму удержанного налога на доходы у источника выплаты

Д 75/2, 70 «Расчеты с учредителями по выплате доходов», «Учет расчетов с персоналом по оплате труда»

К 68 «Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам»

при выплате доходов учредителям в денежной или натуральной форме:

а) в денежной форме по наличному или безналичному расчету за минусом сумм, удержанного налога

Д 75/2, 70 «Расчеты с учредителями по выплате доходов», «Учет расчетов с персоналом по оплате труда»

К 50, 51 «Касса», «Расчетные счета»

б) в натуральной форме в виде продукции, товаров или иного имущества, а также работами, услугами

Д 75/2, 70 «Расчеты с учредителями по выплате доходов», «Учет расчетов с персоналом по оплате труда»

К 90/1, 91/1 «Выручка», «Прочие доходы»

в) одновременно списывается себестоимость продукции, товаров, работ, услуг и иного имущества

Д 90/2, 91/2 «Себестоимость продаж», «Прочие расходы»

К 43, 41, 20 «Готовая продукция», «Товары», «Основное производство»

г) начисляется НДС в бюджет

Д 90/3, 90/2 «НДС», «Прочие расходы»

К 68 «Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам»

Аналитический учет по счету 75 "Расчеты с учредителями" ведется по каждому учредителю (участнику).

12.6. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Помимо расчетов с поставщиками и подрядчиками, а также с покупателями и заказчиками предприятиям приходится вести учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами по операциям некоммерческого характера.

Указанные операции не относятся к процессу производства и относятся к операциям вспомогательного характера. Это операции не связанные с обычными видами деятельности организации. Так, например, оплата стоимости долга поставщику за материалы, необходимые на нужды производства, отражается в составе кредиторской задолженности по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а оплата стоимости обучения сотрудников организации, отражается в составе кредиторской задолженности по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Для учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами предусмотрен активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могут быть открыты субсчета:

- 76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;
- 76/2 «Расчеты по претензиям»;
- 76/3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и др. доходам»;
- 76/4 «Расчеты по депонированным суммам» и др.

На субсчете 76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала организации в следующем порядке:

Д23, 25, 26, 29, 44 «Вспомогательное производство», «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Вспомогательные производства», «Расходы на продажу»

К 76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» - начислены страховые суммы платежей;

Д 76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

К50, 51, 52 «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета» - перечислены страховые суммы платежей страховым организациям;

Д50, 51, 52 «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета»

К76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» - отражено поступление страхового возмещения при наступлении страхового случая;

Д76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

К 01, 10, 41, 43 «Основные средства», «Материалы», «Товары», «Готовая продукция» - отражены потери от страхового случая, связанного с порчей и утратой имущества;

Д91/2 «Прочие расходы»

К76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» - некомпенсируемые страховым возмещением потери от страхового случая отнесены на прочие расходы;

Д76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

К91/2 «Прочие расходы» - отражено в составе прочих расходов превышение суммы страхового возмещения над потерями от страхового случая;

Д76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

К73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» отражена сумма выплат застрахованным работникам, причитающаяся по договору страхования;

Д73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

К50, 51 «Касса», «Расчетные счета» - отражена выплата страхового возмещения сотруднику.

Аналитический учет по счету 76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На субсчете 76/2 «Расчеты по претензиям» отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

Взаимные претензии возникают между организациями, как правило, из-за несоблюдения условий хозяйственных договоров. Эти претензии могут быть урегулированы в соответствие с Положением о претензионном порядке урегулирования споров.

Если договором предусмотрен досудебный порядок разрешения споров, то предъявление претензии обязательно. Для отдельных видов договоров, в соответ-

ствии с законодательством, претензионный порядок разрешения споров обязателен не зависимо от того предусмотрено это договором или нет, а именно:

- по договору на оказание услуг связи;
- по договору перевозки.

Претензию составляют в письменной форме и вручают под расписку. Претензия рассматривается в 30-ти дневной срок со дня получения, если иной срок не установлен договором. При полном или частичном отказе в удовлетворении претензии или неполучении в срок ответа на претензию заявитель вправе предъявить иск в арбитражный суд.

Объектом претензий могут быть:

- арифметические ошибки в счете поставщика (подрядчика);
- несвоевременная поставка предварительно оплаченного товара;
- поставка товара не надлежащего качества, количества, несоответствующего ассортимента;
- нарушение срока оплаты;
- не соблюдение поставщиком (подрядчиком) договорных обязательств и т.п.

Учет расчетов по претензиям ведется на счете 76/2 «Расчеты по претензиям» и отражается в бухучете в следующем порядке.

1) При обнаружении арифметических ошибок в счете поставщика (подрядчика), несоответствие цен, тарифов, качества, ассортимента и т.п. на сумму выставленной претензии

Д76/2 «Расчеты по претензиям»

К60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

2) При возникновении брака и потерь в производстве по вине поставщиков (подрядчиков) на сумму претензии

Д76/2 «Расчеты по претензиям»

К20, 23 «Основное производство», «Вспомогательное производство»

3) На сумму начисленных штрафов, пени, неустоек за несоблюдение договорных обязательств

Д76/2 «Расчеты по претензиям»

К91/1 «Прочие доходы»

4) На сумму, поступившую в оплату, ранее признанных или присужденных судом претензий, а также при поступлении сумм начисленных штрафов, пени, неустоек

Д50, 51, 52 «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета»

К76/2 «Расчеты по претензиям»

5) Если во взыскании штрафов, пеней, неустоек отказано судом, то они списываются на прочие расходы без уменьшения налогооблагаемой прибыли

Д91/2 «Прочие расходы»

К76/2 «Расчеты по претензиям»

При предъявлении претензии банку на сумму денежных средств ошибочно списанных с расчетного счета организации

Д76/2 «Расчеты по претензиям»

К51,52 «Расчетные счета», «Валютные счета»

Аналитический учет по субсчету 76/2 «Расчеты по претензиям» ведется по каждому дебитору (должнику) и отдельным претензиям.

На субсчете 76/3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

1) Начисленные доходы, подлежащие получению, отражаются

Д76/3 «Расчеты по претензиям»

К91/1 «Прочие доходы»;

2) Полученные доходы отражаются

Д50, 51, 52 «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета»

К 76/3 «Расчеты по претензиям».

На субсчете 76/4 «Расчеты по депонированным суммам» учитываются расчеты с работниками организации по не выплаченным в срок суммам заработной платы из-за отсутствия работника.

1) Депонированные суммы отражаются

Д70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К76/4 «Расчеты по депонированным суммам».

2) Выплата депонированных сумм отражается

Д76/4 «Расчеты по депонированным суммам»

К50, 51 «Касса», «Расчетные счета».

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» обособленно.

12.7. Учет резервов по сомнительным долгам

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями (залогом, поручительством, банковской гарантией).

Организации могут создавать резервы сомнительных долгов с отнесением сумм резервов на финансовые результаты в том случае, если его создание предусмотрено учетной политикой организации.

Резерв по сомнительным долгам создается по результатам инвентаризации дебиторской задолженности:

- *в бухгалтерском учете* - в соответствие с требованиями Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;

- *в налоговом учете* – в соответствие с требованиями 25 главы Налогового кодекса Российской Федерации.

При этом для создания резерва в бухгалтерском и налоговом учете предусмотрены разные требования.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ определяет, что резерв по сомнительному долгу может создаваться, если выполняются три условия:

- задолженность возникла по расчетам за продукцию, товары, работы, услуги;
- срок погашения задолженности по договору истек;
- гарантии погашения задолженности отсутствуют.

Налоговый кодекс предъявляет к созданию резерва по сомнительным долгам дополнительные требования, а именно:

- создавать резервы по сомнительным долгам могут только организации, которые определяют выручку от реализации для целей налогообложении по методу начисления;
- сумма резерва зависит от срока возникновения обязательства;
- общая сумма резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% выручки от продаж, полученной за отчетный период нарастающим итогом: квартал, полугодие, девять месяцев, год.

Требования бухгалтерского и налогового учета по созданию резерва сомнительных долгов.

База для сравнения	В бухгалтерском учете	В налоговом учете
1. Дебиторская задолженность, по которой может создаваться резерв	Дебиторская задолженность, возникшая по расчетам за товары, работы, услуги	Дебиторская задолженность, возникшая по расчетам за товары, работы, услуги
2. Сроки создания резерва	По итогам инвентаризации (ежемесячно, ежеквартально, ежегодно)	Ежеквартально
3. Величина резерва	Зависит от вероятности погашения задолженности	Зависит от срока возникновения задолженности. Резерв создается только по просроченной задолженности со сроком свыше 45 дней, при этом: а) по просроченным долгам от 45 до 90 дней в резерв включается 50% от суммы задолженности; б) по просроченным долгам более чем на 90 дней в резерв включа-

		ется вся сумма задолженности.
4. Ограничение величины резерва	Не предусмотрено	10% от суммы выручки отчетного (налогового) периода (1-ый квартал, полугодие, 9 месяцев, год).

Величина резерва определяется по каждому сомнительному долгу.

Создание резерва по сомнительным долгам в бухучете отражается на пассивном счете 63 «Резервы по сомнительным долгам» записью:

Д 91/2 «Прочие расходы»

К63 «Резервы по сомнительным долгам».

В бухгалтерском балансе дебиторская задолженность, по которой были созданы резервы, показывается с учетом сумм созданного резерва, т.е. остаток по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» в пассиве баланса не показывается, а дебиторская задолженность, отражается в активе баланса за минусом суммы созданного резерва.

Списание дебиторской задолженности осуществляется на основании данных инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя.

Списание дебиторской задолженности за счет резервов по сомнительным долгам производится в случае, если срок исковой давности истек (общий срок исковой давности 3 года) или если задолженность не реальна к взысканию, что отражается в бухучете записью

Д63 «Резервы по сомнительным долгам»

К62, 76 «Расчеты с покупателями и заказчиками», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Списание дебиторской задолженности не считается ее аннулированием, она должна учитываться за балансом в течение пяти лет с момента списания по дебету счета 007 «Списанная в убыток безнадежная дебиторская задолженность». Это необходимо для контроля за возможностью ее списания с должника. Аналитический учет на забалансовом счете ведется по каждому должнику и сумме его долга. Поступление сумм задолженности, ранее списанной за счет резерва, в бухгалтерском учете отражается записью

Д 50, 51 «Касса», «Расчетные счета»

К91/1 «Прочие доходы».

Одновременно списывается задолженность с забалансового счета 007 «Списанная в убыток безнадежная дебиторская задолженность».

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв не будет использован, то неиспользованные суммы резерва присоединяются к финансовым результатам в годовой отчетности

Д63 «Резервы по сомнительным долгам»

К91/1 «Прочие доходы».

В то же время на основании данных инвентаризации создаются новые резервы по сомнительным долгам

Д91/2 «Прочие расходы»

К63 «Резервы по сомнительным долгам».

В налоговом учете неизрасходованные суммы резерва присоединяются к прибыли отчетного периода, если по итогам инвентаризации дебиторской задолженности, проведенной в конце отчетного или налогового периода, организация может создать резерв в сумме меньшей, чем остаток неизрасходованного резерва. При этом к прибыли присоединяется разница между остатком резерва и суммой, на которую организация может создать резерв по итогам инвентаризации.

12.8. Учет расчетов при прекращении обязательств путем зачета взаимных требований и обязательств

Если у двух организаций по разным договорам, заключенным между ними, возникли обязательства, в результате которых образовалась взаимная дебиторская и кредиторская задолженность, то согласно статьи 410 ГК РФ обязательства могут быть прекращены полностью или частично зачетом встречных однородных требований, срок которых наступил либо срок которых не указан или определен моментом востребования.

Для прекращения обязательства зачетом необходимо соблюдать следующие условия:

- наличие встречного обязательства;
- однородность встречных обязательств;
- только по обязательствам, срок которых наступил либо срок которых не указан или определен моментом востребования.

Обязательства погашаются при полной эквивалентности встречных однородных требований. Если одно предприятие имеет большее требование, чем другое, то большее требование погашается частично в размере, эквивалентном требованию меньшему.

В соответствии с ГК РФ для проведения зачета достаточно заявления одной из сторон. Но односторонний зачет лучше проводить, когда требования сторон равны и между сторонами нет ни каких разногласий. Такой зачет оформляется письменным уведомлением одной из сторон о зачете взаимной задолженности.

Если требования сторон не равны, следовательно, одно обязательство погашается полностью, а другое частично, то лучше проводить двухсторонний зачет. Такой зачет оформляется двухсторонним соглашением о взаимозачете, которое подписывается обеими сторонами.

Возникновение обязательств в учете отражается:

- по одному договору отражается дебиторская задолженность за отгруженные товары, работы, услуги и начисленный НДС

Д62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К90/1 «Прочие доходы»,

Д90/3 «НДС»

К68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»;

- по другому договору отражается кредиторская задолженность за полученные товары, работы, услуги и НДС, предъявленный поставщиком

Д10, 41, 20 «Материалы», «Товары», «Основное производство»

К60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

Д19 «НДС по приобретенным ценностям»

К60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

При этом НДС принимается к вычету при оприходовании товаров, работ, услуг на основании счета-фактуры, полученного от поставщика

Д68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»

К19 «НДС по приобретенным ценностям».

В соответствие с п. 4 ст. 168 НК РФ при совершении товарообменных операций, проведении взаимозачета или использовании в расчетах ценных бумаг покупатель обязан уплатить предъявленную (и выделенную в счете-фактуре) сумму налога платежным поручением.

При проведении взаимозачета размер погашаемых требований в акте должен быть определен без учета НДС. Сумму налога с погашаемой задолженности стороны перечисляют друг другу денежными средствами.

Проведение зачета взаимных требований в учете отражается записями (на меньшую сумму долга) без НДС

Д60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

При проведении взаимозачета поставщику перечисляется сумма НДС отдельным платежным поручением

Д60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К51 «Расчетные счета».

Получение суммы НДС от покупателя при зачете взаимных требований отражается записью

Д51 «Расчетные счета»

К62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

12.9. Учет расчетов путем перемены лиц в обязательстве (уступка права требования)

Согласно ГК РФ право (требование), принадлежащее кредитору на основании обязательства, может быть передано им другому лицу по сделке (уступка требования) или перейти к другому лицу на основании закона. Право первоначального кредитора переходит к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права. Для перехода к другому лицу прав кредитора не требуется согласие должника, если иное не предусмотрено законом или договором. Однако должник должен быть уведомлен о переходе прав кредитора к другому лицу. Кредитор, уступивший требование другому лицу, обязан передать ему документы, удостоверяющие право требования.

Учет у первоначального кредитора

На договорную стоимость по договору на уступку права требования:

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К 91/1 «Прочие доходы».

Данная операция согласно гл. 21 НК РФ не облагается НДС, но если по реализованной дебиторской задолженности есть отложенная сумма НДС, то данная сумма в полном объеме в момент заключения договора об уступке права относится на расчеты с бюджетом:

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам».

Реализованное право требования списывается с учета:

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На сумму расходов, связанных с реализацией данного права требования: Д 91/2 «Прочие расходы»

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Как правило, первоначальный кредитор при реализации права требования несет убыток:

Д 99 «Прибыли и убытки»

К91/1 «Прочие доходы».

Особенности определения налоговой базы при уступке права требования отражены в ст. 279 НК РФ.

Учет приобретенного права требования (учет у второго кредитора)

На сумму фактических затрат по приобретению права требования:

Д 58 «Финансовые вложения»

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Согласно ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений" приобретенное право требования учитывается в составе финансовых вложений. При последующей уступке требования новым кредитором или прекращении соответствующего обязательства по данной операции необходимо начислить НДС в соответствии со ст. 155 НК РФ:

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам».

Сумма фактических затрат по приобретению права требования при реализации права подлежит списанию:

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 58 «Финансовые вложения».

На сумму затрат по реализации права требования:

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Выявляется финансовый результат от реализации:

Д 91/2 «Прочие расходы»
К 99 «Прибыли и убытки»

12.10. Налоговые аспекты учета расчетов и обязательств

Налоговые аспекты налогообложения прибыли участников доверительного управления имуществом

Для целей налогообложения прибыли особенности учета операций участников договора доверительного управления имуществом установлены ст. 276 и 332 НК РФ.

Для целей налогообложения имущество, переданное по договору доверительного управления имуществом, не признается доходом доверительного управляющего.

Вознаграждение, получаемое доверительным управляющим в течение срока действия договора доверительного управления имуществом, является его доходом от реализации и подлежит налогообложению.

При этом расходы, связанные с осуществлением доверительного управления, признаются расходами доверительного управляющего, если в договоре доверительного управления имуществом не предусмотрено возмещение указанных расходов учредителем доверительного управления.

Доходы учредителя доверительного управления в рамках договора доверительного управления имуществом включается в состав его выручки или внереализационных доходов в зависимости от полученного вида дохода. Аналогичным образом признаются расходы учредителя доверительного управления.

Доходы выгодоприобретателя в рамках договора доверительного управления включаются в состав его внереализационных доходов.

Расходы, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом, не учитываются учредителем управления при определении налоговой базы, но учитываются для целей налогообложения в составе расходов у выгодоприобретателя.

Убытки, полученные в течение срока действия договора от использования имущества, переданного в доверительное управление, не признаются убытками учредителя (выгодоприобретателя), учитываемые в целях налогообложения прибыли.

Особенности исчисления и уплаты НДС при осуществлении операций в рамках договора доверительного управления имуществом, возлагается на доверительного управляющего, в качестве которого может выступить только российская организация. При этом обязанности налогоплательщика НДС в рамках договора доверительного управления имуществом возлагаются на доверительного управляющего.

Налоговый вычет по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), признаваемых объектом обложения НДС, в

рамках договора доверительного управления имуществом предоставляется только доверительному управляющему при наличии счетов-фактур, выставленных ему в установленном порядке продавцами.

Налоговые аспекты учета кредитов и займов

В налоговом учете проценты по полученным кредитам и займам учитываются в составе внереализационных расходов и уменьшают налогооблагаемую прибыль в пределах норм, установленных ст.269 НК:

1) по валютным кредитам (займам) как произведение ставки рефинансирования Банка России и коэффициента 0,8;

2) по рублевым кредитам (займам) нормы могут рассчитываться одним из двух вариантов в зависимости от учетной политики:

- либо исходя из ставки рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,8 раза;

- либо исходя из среднего уровня процентов по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях, увеличенного на 20%.

Вышеуказанные нормы для целей налогообложения прибыли действуют с 1 января 2011 г.

Налоговые аспекты учета расчетов при перемене лиц в обязательствах

Организация при отгрузке товаров, выполнении работ, оказании услуг должна начислить и уплатить в бюджет НДС, предъявленный покупателю товаров (работ, услуг).

При этом моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки товаров (работ, услуг);

- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнение работ, оказание услуг.

В дальнейшем, при уступке требования другому лицу у организации, продающей товары, реализация которых подлежит налогообложению, снова возникает обязанность по исчислению и уплате в бюджет НДС.

При уступке требования, вытекающего из договора реализации товаров, реализация которых подлежит налогообложению, организация, продающая дебиторскую задолженность, должна начислить НДС с суммы самой дебиторской задолженности и с суммы ее превышения.

В случае продажи дебиторской задолженности по стоимости, меньшей самой суммы задолженности, НДС все равно должен начисляться полностью от всей суммы дебиторской задолженности. При этом организация может произвести вычет суммы НДС, ранее предъявленной покупателю товаров (работ, услуг) и уплаченной в бюджет.

Если оплата по договору уступки права требования превышает дебиторскую задолженность, то такое превышение считается выручкой от реализации имуще-

ственных прав и оно должно учитываться при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

В налоговом учете убыток по сделке уступки права требования приравнивается к внереализационных расходам и должен учитываться при налогообложении прибыли.

При уступке продавцом товаров (работ, услуг), применяющим метод начисления, права требования долга третьему лицу до наступления срока платежа убыток для целей налогообложения не может превышать сумму процентов, которую организация уплатила бы с учетом требований ст. 269 НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа.

При уступке продавцом товара (работ, услуг), применяющим метод начисления, права требования долга третьему лицу после наступления срока платежа убыток по сделке уступки права требования включается в полном объеме в состав внереализационных расходов организации.

При этом убыток принимается в целях налогообложения в следующем порядке:

- 50 % от суммы убытка подлежит включению в состав внереализационных расходов на дату уступки права требования;

- остальные 50 % от суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов по истечении 45 календарных дней с даты уступки права требования.

Если организация – продавец товара (работ, услуг) применяет кассовый метод, то убытки от уступки права требования в налоговом учете не отражаются. Для таких организаций доход в налоговом учете будет возникать в день поступления средств от цессионария.

Налоговые аспекты учета резервов по сомнительным долгам

Расходы организации, применяющей метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам относятся к внереализационных расходам.

Организации, применяющие кассовый метод признания доходов, не имеют права на создание резервов по сомнительным долгам.

Порядок создания резервов по сомнительным долгам, установленный налоговым законодательством, отличается от порядка, установленного для целей бухгалтерского учета, о чем более подробно было сказано выше (см. сравнительную таблицу требований, предъявляемых к созданию резервов по сомнительным долгам для целей бухгалтерского учета и налогообложения прибыли).

Для целей налогообложения прибыли порядок создания резервов по сомнительным долгам и их использования регулируется нормами ст. 266 НК РФ.

Суммы отчислений в резервы по сомнительным долгам включаются в состав внереализационных расходов организации на последнее число отчетного (налогового) периода.

Для целей налогового учета резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в порядке, установленном ст. 266 НК РФ.

12.11. Практикум по бухгалтерскому учету расчетов и обязательств

Пример

В сентябре 2012 г. организация 1 (поставщик) в соответствии с договором поставки отгрузила организации 2 (покупатель) продукцию на сумму 354 000 руб., в том числе НДС 54 000 руб. НДС в сумме 54 000 руб. был начислен и уплачен в бюджет. Организация использует в учетной политике метод начисления. Себестоимость отгруженной продукции составляла 260 000 руб.

В установленный договором поставки срок оплата от покупателя не поступила, и поэтому поставщик заключил с организацией 3 (покупателем дебиторской задолженности) договор уступки права требования на сумму 377 600 руб.

В соответствии с указанным договором организация 3 на следующий день перечислила на расчетный счет организации 1 сумму в размере 377 600 руб.

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Отражение в учете операций после отгрузки продукции			
Отражена продажная стоимость продукции, отгруженной организации 2	354 000	62	90/1
Отражена сумма НДС	54 000	90/3	68
Списана фактическая себестоимость отгруженной продукции	260 000	90/2	43
Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи продукции (354 000 руб. – 54 000 руб. – 260 000 руб.)	40 000	90/9	99
Начислен налог на прибыль (40 000 руб. · 20%)	8 000	99	68
Перечислен в бюджет НДС	54 000	68	51
Перечислен в бюджет налог на прибыль	8 000	68	51
Отражение в учете операций после уступки прав требования			
Отражена продажа дебиторской задолженности организации 3 (с учетом НДС)	377 600	76	91/1
Начислен НДС	57 600	91/2	68
Списана дебиторская задолженность организации 2 (покупателя продукции)	300 000	91/2	62
Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи дебиторской задолженности (377 600 руб. – 57 600 руб. – 300 000 руб.)	20 000	91/9	99
Отражено поступление денежных средств по до-			

говору уступки права требования от организации 3 (включая НДС)	377 600	51	76
Начислен налог на прибыль (20 000 руб. · 20%)	4 000	99	68
Предъявлен к вычету НДС, ранее начисленный при отгрузке продукции и уплаченный в бюджет	54 000	68	62
Перечислен в бюджет НДС за отчетный период (57 600 руб. – 54 000 руб.)	3 600	68	51
Перечислен в бюджет налог на прибыль	4 000	68	51

Пример

В июне 2012 г. организацией в счет предстоящей поставки товаров по условиям договора купли-продажи была перечислена оплата в сумме 354 000 руб. В июле текущего года в организацию поступили товары от продавца на сумму 354 000 руб., включая НДС в сумме 54 000 руб.

Отразить в учете операции по перечислению авансовых платежей в счет предстоящей поставки товара.

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Операции, отражаемые в учете в июне месяце			
Перечислена оплата поставщику в счет предстоящих поставок товаров	354 000	60/2	51
Отражена сумма НДС, предъявленная продавцом после получения оплаты	54 000	19/4	60/2
Принята к вычету сумма НДС, предъявленная продавцом товара	54 000	68	19/4
Операции, отражаемые в учете в июле месяце			
При принятии товаров к учету отражена ее стоимость согласно расчетным документам продавца (без НДС)	300 000	41	60/1
Отражена сумма НДС, предъявленная продавцом при отгрузке товаров	54 000	19/4	60/1
Восстановлены суммы НДС, ранее принятые к вычету в связи с перечислением сумм оплаты в счет предстоящих поставок товаров	54 000	19/4	68
Восстановленные суммы НДС отнесены на расчеты по авансам выданным	54 000	60/2	19/4
Отражен зачет сумм частичных оплат, перечисленных продавцу, в счет задолженности за принятые к учету товары	354 000	60/1	60/2
Предъявлена к вычету сумма НДС по принятым на учет товарам	54 000	68	19/4

Пример

В мае 2012 г. организацией в счет предстоящих поставок товаров по условиям договора поставки была получена от покупателя частичная оплата в сумме 354 000 руб.

В июне текущего года организацией была получена от покупателя еще одна частичная оплата в счет предстоящих поставок товаров в сумме 94 400 руб.

В июле текущего года организация произвела согласно условиям договора поставки отгрузку товаров покупателю на сумму 448 400 руб., включая НДС – 68 400 руб.

Покупная стоимость отгруженных товаров составила – 320 000 руб. Расходы, связанные с продажей товаров, составили 10 000 руб.

Отразить в учете операции по получению сумм авансовых платежей в счет предстоящей поставки товара.

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Операции, отражаемые в учете в мае текущего года			
Получена частичная оплата от покупателя товаров	354 000	51	62/2
Начислен НДС с суммы полученной частичной оплаты	54 000	62/2	68
Перечислен НДС в бюджет	54 000	68	51
Операции, отражаемые в учете в июне текущего года			
Получена частичная оплата от покупателя товаров	94 400	51	62/2
Начислен НДС с суммы полученной частичной оплаты	14 400	62/2	68
Перечислен НДС в бюджет	14 400	68	51
Операции, отражаемые в учете в июле текущего года			
Отражена продажная стоимость отгруженных товаров согласно расчетным документам	448 400	62/1	90/1
Отражена сумма НДС	68 400	90/3	68
Списана покупная стоимость проданных товаров	320 000	90/2	41/1
Списаны расходы на продажу	10 000	90/2	44
Отражен финансовый результат от продажи товаров (448 400 руб. – 68 400 руб. – 320 000 руб. – 10 000 руб.)	50 000	90/9	99
Предъявлены к вычету суммы НДС, начисленные ранее с сумм полученных частичных оплат и уплаченные в бюджет	68 400	68	62/2
Отражен зачет сумм частичных оплат, полученных от покупателя, в счет задолженности за отгруженные товары (354 000 руб. + 94 400 руб.)	448 400	62/2	62/1

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Начислен налог на прибыль (50 000 · 20 %)	10 000	99	68
Перечислен в бюджет налог на прибыль	10 000	68	51

Контрольные вопросы:

1. Назовите формы безналичных расчетов в Российской Федерации.
2. В каких случаях создается резерв по сомнительным долгам?
3. Каковы особенности формирования резерва по сомнительным долгам для целей бухгалтерского учета и налогообложения прибыли?
4. В каких случаях используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»?
5. Каковы особенности налогообложения товарообменных операций?
6. Назовите основные условиях, необходимые для уступки права требования долга первоначальным кредитором новому кредитору.
7. Каков механизм списания безнадежной дебиторской задолженности?
8. Как отражаются в учете курсовые разницы, возникшие по расчетам с поставщиками и покупателями?
9. В чем отличительные особенности договора кредита и займа?
10. Как учитываются проценты по заемным средствам предприятия?
11. Каковы нормы включения процентов по заемным средствам в расходы организации, учитываемые при налогообложении прибыли?
12. На каком счете учитываются расчеты предприятия по претензионной и исковой работе?
13. В каких случаях курсовые разницы по расчетам предприятия зачисляются в добавочный капитал?
14. На каких счетах учитываются начисленные дивиденды (проценты) по акциям и облигациям?

Глава 13. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

13.1. Система налогов и сборов и особенности их учета. 13.2. Учет расчетов с бюджетом по основным федеральным налогам. 13.3. Учет расчетов с бюджетом по основным региональным налогам. 13.4. Учет расчетов с бюджетом по основным местным налогам. 13.5. Практикум по бухгалтерскому учету расчетов с бюджетом по налогам и сборам.

13.1. Система налогов и сборов и особенности их учета

Налоги и сборы Российской Федерации разделены на три группы: федеральные налоги и сборы, региональные налоги, и местные налоги.

Федеральные налоги и сборы устанавливаются НК РФ и обязательны на всей территории Российской Федерации.

К федеральным налогам относится налог на добавленную стоимость, акцизы на виды товаров, налог на доходы (прибыль) организаций, налог на доходы физических лиц, некоторые другие налоги и сборы.

Региональные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются законами субъектов Российской Федерации в соответствии с НК РФ. Они обязательны к уплате на всей территории субъекта Российской Федерации.

К региональным налогам и сборам относят налог на имущество организаций, транспортный налог, налог на игорный бизнес.

Местные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются нормативными правовыми актами органов местного самоуправления в соответствии с Кодексом. Они обязательны к уплате на всей территории муниципального образования.

К местным налогам и сборам относят земельный налог, налог на имущество физических лиц.

Бухгалтеру следует определить, от уплаты каких налогов из состава первых двух групп освобождено (или может быть освобождено) предприятие. Если предприятие освобождено от уплаты какого-либо из налогов, входящих в третью группу, то это освобождение должно быть подтверждено соответствующим решением органа местной власти с учетом распределения ставок налога между бюджетами соответствующих уровней. Так, если налог распределяется между бюджетами района и города, то районная администрация может освободить организацию от соответствующей части этого налога. Кроме того, по налогам второй и третьей групп следует знать ставки, действующие на соответствующей территории.

По источникам начисления налогов они подразделяются на четыре группы:

1 Начисляемые из состава выручки от реализации - косвенные: налог на добавленную стоимость и акцизы.

2 Включаемые в состав затрат (издержек): земельный налог, транспортный налог, водный налог и т. п. Так, например, в состав затрат также включаются и страховые сборы, уплачиваемые во внебюджетные фонды социального страхова-

ния: Пенсионный фонд РФ; Фонд социального страхования РФ; Фонд обязательного медицинского страхования.

3 Начисляемые за счет прочих расходов организации: налог на имущество предприятия.

4 Начисляемые за счет валовой прибыли. К таким налогам, например, относится налог на доходы (прибыль) предприятий.

Объект налога представляет собой часть имущества или событие хозяйственной деятельности, которые по законодательству облагаются тем или иным налогом. Так, если предприятие имеет активы, которые входят в состав базы для расчета налога на имущество, то и при отсутствии в отчетном периоде деятельности, следовательно, и прибыли, оно обязано начислять и уплачивать налог на имущество (источника нет, но есть объект).

Начисленные налоги, сборы, пошлины отражаются по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету различных счетов в зависимости от источников возмещения налогов, сборов, пошлин. По данному признаку различают следующие налоги, сборы, пошлины:

- относимые на счета продажи и прочих доходов и расходов (90, 91) – НДС, акцизы и налог на имущество предприятий;
- включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг и капитальные вложения (дебетуются счета 08, 20, 23, 25, 26, 29, 97, 44) – транспортный налог, земельный налог, водный налог, отчисления во внебюджетные экономические фонды в виде платы за нормативные выбросы, сбросы загрязняющих веществ в окружающую природную среду и др.;
- уплачиваемые из прибыли (дебет счета 99, кредит счета 68) – налог на прибыль;

По кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» и дебету счета 99 «Прибыль и убытки» и 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (в части расчетов с виновными лицами) отражают начисленную сумму штрафных санкций за несвоевременную или неполную уплату налогов и сборов. В корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» по счету 68 отражают суммы, полученные в случае превышения соответствующих расходов над суммой налогов и сборов.

По отдельным субсчетам счета 68 сальдо может быть и дебетовым, и кредитовым. Связи с этим счет 68 может иметь развернутое сальдо на конец месяца, т.е. и дебетовое, и кредитовое.

В НК РФ установлены специальные налоговые режимы, которые применяются в случаях и порядке, которые предусмотрены НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах.

Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных в НК РФ.

К специальным налоговым режимам относятся:

1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

2) упрощенная система налогообложения;

3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Таким образом, учет расчетов по налогам и сборам с бюджетом ведется на счете 68 «Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам». При этом для разных налогов и сборов законодательством определены различные источники финансирования.

Для каждого налога на счете 68 открывается отдельный субсчет. Начисленные суммы налогов к уплате в бюджет отражаются в зависимости от источника, за счет которого в соответствие с законодательством, уплачивается тот или иной налог, по Д20, 23, 26, 29, 44, 70, 75, 90, 91, 99 и др. К68. Перечисленные суммы налога в бюджет отражаются по Д68 и К51, 52, 55.

Источники финансирования	Налоги	Бухгалтерский учет
1. Выручка от реализации	1) НДС 2) Акцизы 3) Экспортные пошлины 4) Налог на добычу полезных ископаемых	Д90/3, 91/2 К68 Д90/4 К68 Д90/5 К68 Д90/6 К68
2. Себестоимость	1) Земельный налог 2) Транспортный налог 3) Платежи за загрязнение окружающей среды (за предельно допустимые выбросы и сбросы загрязняющих веществ в окружающую среду) 4) Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных ресурсов 5) Единый налог на вмененный доход 6) Водный налог 7) Регулярные платежи за пользование недрами	Д20,26,44 К68
3. Финансовый результат	Налог на имущество	Д91/2 К68
4. Прибыль	Налог на прибыль	Д99 К68
5. Доход физических лиц	НДФЛ	Д70,75, 76/3 К68
6. Стоимость ТМЦ	1)Импортные таможенные пошлины 2)Государственные пошлины	Д07,08,10,41 и др. К68

13.2. Учет расчетов с бюджетом по основным федеральным налогам

Налог на добавленную стоимость

НДС – федеральный косвенный налог, который взимается со всех предприятий, производящих и реализующих продукцию производственно-технического назначения, товары народного потребления, платные работы и услуги, включаемый в цену соответствующего товара или платы за услуги.

Название налога связано с тем, что каждый плательщик в цепочке сырье-производство – потребление перечисляет его в бюджет не целиком, в размере, полученном от покупателей, а за минусом суммы НДС, уплаченной им поставщикам и подрядчикам за поставленные товарно-материальные ценности и оказанные услуги производственного назначения.

НДС введен с января 1992 г. Порядок его расчета и уплаты определяется гл. 21 НК РФ. В учете НДС, подлежащий перечислению в бюджет, определяется как разница между его суммой, начисленной от объема продаж и приравненных к ним для целей налогообложения операций, и суммой НДС, предъявленной поставщиками и подрядчиками.

Плательщиками НДС признаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ;
- передача на территории РФ товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на доходы (прибыль) организаций;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственных нужд;
- ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

Налоговая база при реализации организацией товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

Налоговый период с 1 января 2008 г. установлен как квартал.

НДС взимается в бюджет по следующим *ставкам*:

- 0 % - при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта при условии представления в налоговый орган документов, подтверждающих реальный экспорт товаров (работ, услуг), а также работы выполняемые, услуги оказываемые непосредственно в космическом пространстве;
- 10 % - при реализации продовольственных товаров, товаров для детей и медицинских товаров отечественного и зарубежного производства согласно перечн-

ню, установленным Правительством РФ, а также периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой;

- 18 % - при реализации остальных товаров (работ, услуг), включая подакцизные товары.

В случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения, налоговые органы имеют право исчислять суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам.

Для расчета суммы НДС, подлежащей перечислению в доход бюджета необходимо достоверно рассчитать сумму как начисляемого, так и засчитываемого налога (соответственно кредитовый и дебетовый оборот по счету 68, субсчету 2 «Расчеты с бюджетом по НДС»).

Пример расчета НДС у предприятия-производителя продукции.

На предприятие поступили материалы от поставщиков по договорной цене 1 000 руб., НДС на сумму 180 руб., оплачены материалы – 1 180 руб. Выпущена готовая продукция на сумму 4 000 руб. Отгружена покупателям продукция; отпускная стоимость – 7 000 руб., НДС – 1 260 руб. Поступили от покупателей денежные средства за продукцию – 8 260 руб.

1. Поступили материалы:

Д 10 «Материалы»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму 1 000 руб.

Отражаем НДС по поступившим материалам:

Д 19/3 «НДС по приобретенным ценностям»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму 180 руб.

2. Оплатили материалы:

Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К 51 «Расчетный счет» - на сумму 1 180 руб.

Одновременно:

Д 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»

К 19/3 «НДС по приобретенным ценностям» - на сумму 180 руб.

3. Выпущена продукция на сумму 4 000 руб.:

Д 43 «Готовая продукция»

К 20 «Затраты основного производства» - на сумму 4 000 руб.

4. Отгружена покупателю продукция:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К 90/1 «Продажи» - на сумму 8 260 руб.

Одновременно:

Д 90/2 «Себестоимость продаж»

К 43 «Готовая продукция» - на сумму 4 000 руб.

На сумму НДС:

Д 90/3 «НДС с продаж»

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» - на сумму 1 260 руб.

5. Поступили от покупателей денежные средства на сумму 8 260 руб.:

Д 51 «Расчетный счет»

К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - на сумму 8 260 руб.

6. Перечислено в бюджет 1 080 руб. (1 260 руб. – 180 руб.):

Д 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»

К 51 «Расчетный счет» - на сумму 1 080 руб.

Учет расчетов по акцизам

Акциз - косвенный налог, включаемый в отпускную цену продукции.

Акцизами облагаются следующие товары (продукция): спирт этиловый из всех видов сырья (за исключением коньячного), спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9%, алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино натуральное) пиво, табачные изделия, легковые автомобили и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.), нефтепродукты (бензин автомобильный, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных двигателей; прямогонный бензин).

Плательщиками акциза являются организации и индивидуальные предприниматели, производящие и реализующие подакцизные товары.

Объектом налогообложения акцизами признаются следующие операции:

- реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров;
- передача на территории РФ лицами произведенных ими из давальческого сырья подакцизных товаров собственнику указанного сырья;
- передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров;
- передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;
- передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставной (складочный) капитал организации, а также в качестве взноса по договору простого товарищества;
- передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;
- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ;
- получение денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина;
- получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара, в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок:

- как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены специфические (твердые) налоговые ставки (по большинству видов подакцизной продукции);
- как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической)

налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из специфической и адвалорной налоговых ставок (например, табачная продукция).

Налоговым периодом при исчислении акцизов является каждый календарный месяц.

Сроки уплата акциза в бюджет по спирту, спиртосодержащей и алкогольной продукции, пиву, табачной продукции, легковым автомобилям и мотоциклам - по отгрузке за текущий период - равными долями до 25-го числа месяца, следующего за отчетным и до 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным.

Ставки акцизов устанавливаются законом:

- в рублях за единицу измерения - по подакцизным товарам, кроме сигарет и папирос (например, в 2012 г., алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9% - 254 руб. за 1 л. безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре; вина шампанские - 22 руб. за 1 л., сигары - 36 руб. за 1 шт., сигариллы - 530 руб. за 1000 шт., табак трубочный - 610 руб. за 1 кг.; легковые автомобили мощностью от 90 до 150 л.с. - 29 руб. за 1 л. с.; автомобильный бензин – 7725 руб. за 1т);
- комбинированная ставка, включающая две составляющие, соответственно в рублях на единицу товара и процентную ставку - по сигаретам и папиросам (например, в 2012 г. по сигаретам с фильтром - 360 руб. за 1000 шт. + 7,5 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 460 руб. за 1000 штук).

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с акцизами, используются счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям», и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по акцизам».

По дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям», организация отражает суммы акцизов, уплаченные поставщикам за подакцизные товары, используемые в качестве сырья для производства подакцизных товаров, в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По мере списания на производство оприходованных материалов и оплаты их поставщиками суммы акцизов списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68.

В этих целях должен быть организован раздельный учет акцизов как по оприходованным и оплаченным приобретенным материальным ценностям, так и по неоприходованным и неоплаченным.

Суммы акцизов, исчисленных по проданной продукции, отражаются по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам.

Налог на доходы (прибыль) организаций

Плательщиками налога на прибыль организаций признаются:
- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается валовая прибыль, полученная налогоплательщиком.

Налоговой базой признаются доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год.

Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

С 1 января 2009 г. для общих случаев налогообложения прибыли установлена *налоговая ставка* налога на прибыль организаций в размере 20 %.

В отношении остальных доходов установлены следующие налоговые ставки:

1) на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство;

- 20 % - со всех доходов, за исключением дивидендов и доходов по государственным ценным бумагам;

- 10 % - от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок;

2) на доходы, полученные в виде дивидендов;

- 0 % - по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50 % вкладом (долей) в уставном капитале выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50 % общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов, и при условии, что стоимость приобретения и (или) получения в соответствии с законодательством Российской Федерации в собственность вклада (доли) в уставном капитале выплачивающей дивиденды организации или депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов, превышает 500 млн. руб. При этом в случае если выплачивающая дивиденды организация является иностранной, налоговая ставка применяется в отношении организаций, государство постоянного местонахождения которых не включено в утвержденный Министерством финансов Российской Федерации перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (оффшорные зоны);

- 9 % - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских и иностранных организаций российскими организациями, не указанными выше;

- 15 % - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями;

3) на доходы по государственным и муниципальным ценным бумагам:

- 15 % - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (кроме ценных бумаг, указанных ниже), условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов;

- 9 % - по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г.;

- 0 % - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным облигациям, эмитированным до 20.01.1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего СССР и внутреннего и внешнего валютного долга РФ.

Начисление налога на прибыль отражается в учете проводкой:

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»;

перечисление налога на прибыль в бюджет отражается проводкой:

Д 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»

К 51 «Расчетный счет»

Для правильного исчисления налога на прибыль необходимо знать, какие виды доходов и расходов формируют прибыль организации.

В целях налогообложения прибыль доходы организации подразделяются на две группы: доходы от реализации и внереализационные доходы.

Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров, продукции (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных; выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав.

В состав внереализационных доходов, например, включаются безвозмездно полученное имущество, стоимость излишков материальных ценностей, выявленных в результате инвентаризации, стоимость материалов, полученных в результате ликвидации основных средств и иного имущества и др.

В целях налогообложения все расходы организации также подразделяются на две группы:

- расходы, связанные с производством и реализацией товаров, продукции (работ, услуг);

- внереализационные расходы.

В состав расходов, связанных с производством и реализацией товаров, продукции (работ, услуг), включаются:

- материальные расходы;

- расходы на оплату труда;

- страховые взносы на фонд оплаты труда;
- амортизационные отчисления;
- прочие расходы.

При исчислении налога на прибыль организаций большое значение имеет правильное применение порядка признания доходов и расходов организации.

Для целей бухгалтерского учета установлено, что выручка о продажи товаров, продукции (работ, услуг) должна учитываться в бухгалтерском учете с соблюдением принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Основным критерием для определения момента продажи является момент перехода права собственности на отгруженную продукцию (товар) от продавца к покупателю (момент отгрузки или принцип начисления).

Для целей налогового учета установлены два метода признания доходов от реализации (выручки):

- по методу начисления;
- по кассовому методу.

С 1 января 2002 г. для целей налогообложения по налогу на прибыль должен применяться один основной метод признания доходов от реализации – метод начисления.

Исключительное право на применение кассового метода имеют лишь те организации, у которых в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации продукции (работ, услуг) без учета НДС не превысила 1 млн. руб. за каждый квартал.

Если налогоплательщик, перешедший на определение доходов и расходов по кассовому методу, в течение налогового периода превысил установленный предельный размер суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг), то он обязан перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

При применении метода начисления доходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств: на условиях предварительной, текущей либо последующей оплаты товаров (работ, услуг).

13.3. Учет расчетов с бюджетом по основным региональным налогам

Налог на имущество исчисляется и уплачивается по правилам, установленным гл. 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ.

Налог на имущество является региональным. Он вводится в действие законами субъектов Российской Федерации, определяющими порядок, сроки уплаты налога, форму отчетности, налоговые льготы и ставку налога.

Плательщиками налога на имущество организаций признаются российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие деятельность на территории РФ через постоянные представительства, имеющие в собственно-

сти имущество на территории РФ, континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне РФ.

Объектом налогообложения по налогу на имущество организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств по правилам финансового учета на синтетическом счете 01 «Основные средства».

Не признаются объектами налогообложения:

- земельные участки и иные объекты природопользования;

- имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в РФ.

Налоговая база по налогу на имущество представляет собой среднегодовую стоимость имущества, учитываемого по остаточной стоимости. При расчете налога используется также понятие средней стоимости имущества. Этот термин применяется при определении налоговой базы внутри отчетного года (1 квартал, полугодие и девять месяцев). При расчете налоговой базы должны учитываться остатки по счету 01 «Основные средства» за вычетом кредитового остатка по счету 02 «Амортизация основных средств».

При расчете среднегодовой (средней) стоимости имущества суммируется его остаточная стоимость на 1-е число месяца, следующего за налоговым (отчетным) периодом. Полученная сумма делится на количество месяцев в периоде, за который делается расчет, увеличенное на единицу.

Имеет особенности определение налогооблагаемой базы в организации, отдельные виды деятельности которой, переведены на ЕНВД. Если основные средства такой организации используются одновременно и в деятельности, облагаемой по обычной системе налогообложения и в деятельности, переведенной на специальный режим, то стоимость основных средств, облагаемым налогом на имущество, определяется пропорционально полученной выручке (по данным финансового учета).

Налоговая ставка. Субъектам Российской Федерации разрешено устанавливать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий плательщиков и имущества. Максимальная ставка не может превышать *2,2%* налоговой базы.

Для некоторых видов имущества предусмотрена *льгота* по этому налогу:

1) имущество религиозных общественных организаций;

2) имущество общероссийских общественных организаций инвалидов;

3) железнодорожные пути общего пользования, федеральные автомобильные дороги, а также сооружения, являющиеся неотъемлемой технологической частью указанных объектов;

4) имущество государственных научных центров.

Рассмотри порядок исчисления и уплаты налога.

Пример.

По данным бухгалтерского учета организации остаточная стоимость основных средств, числящихся на балансе, составляет, руб.:

01.01 - 600000; 01.02 - 900000; 01.03 - 880000;
01.04 - 860000; 01.05 - 1040000; 01.06 - 1200000;
01.07 - 1160000; 01.08 - 1120000; 01.09 - 1080000;
01.10 - 1040000; 01.11 - 1000000; 01.12 - 960000;
по состоянию на 1 января следующего года – 920000 руб.

Рассчитаем по налоговым периодам среднюю (среднегодовую) стоимость имущества:

I квартал: (600000 + 900000 + 880000 + 860000): 4 = 810000;

полугодие: (600000 + 900000 + 880000 + 860000 + 1040000 + 1200000 + 11160000): 7 = 948572;

9 месяцев: (600000 + 900000 + 880000 + 860000 + 1040000 + 1200000 + 1160000 + 1120000 + 1080000 + 104000): 10 = 884000;

год: (600000 + 900000 + 880000 + 860000 + 1040000 + 1200000 + 1160000 + 1120000 + 1080000 + 1040000 + 1000000 + 960000 + 920000): 13 = 981538.

По объектам основных средств, по которым начисление амортизации не предусмотрено, остаточная стоимость для целей налогообложения определяется из их балансовой стоимости и величины отраженного за балансом износа. Величина износа определяется из годовой суммы износа, приходящейся на соответствующий отчетный период.

Имеет некоторые особенности расчет налога на имущество у участников договора простого товарищества. Каждый участник договора самостоятельно исчисляет и уплачивает налог по имуществу, переданному им в совместную деятельность исходя из его остаточной стоимости.

По имуществу, созданному или приобретенному в процессе совместной деятельности, налог исчисляется и уплачивается участниками договора пропорционально стоимости их вклада. Для исчисления и уплаты налога по такому имуществу организация, на которую возложено ведение учета общего имущества товарищей, сообщает каждому участнику необходимые сведения до 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. К числу таких сведений отнесены сведения об остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и о доле участника в общем имуществе.

Если организация имеет обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс или объекты недвижимости, расположенные вне места ее расположения, то налог по ним уплачивается отдельно, по месту их нахождения. Для расчета суммы налога в этом случае используются ставки, действующие на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Налоговым периодом по налогу на имущество признается календарный год, а отчетными периодами - квартал, полугодие и девять месяцев. Субъекты Российской Федерации на своей территории имеют право взимать налог один раз в год.

Если отчетные периоды установлены, то по каждому из них рассчитывается авансовый платеж. Для расчета авансового платежа средняя стоимость имущества за этот период умножается на '/4 ставки налога. Сумма налога за год исчисляется исходя из полной ставки налога. При этом сумма, причитающаяся к уплате в бюджет по итогам года, определяется с учетом авансовых платежей.

Суммы авансовых платежей и налога отражаются в учете бухгалтерской записью:

Д 91, субсчет 2 «Прочие расходы»

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам».

При перечислении налога:

Д 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»

К 51 «Расчетные счета».

Если налог уплачивается организацией по ставке 2,2 %, то расчет сумм платежей и налога на имущество можно представить следующим образом (табл. 13.1).

Таблица 13.1 - Расчет суммы налога на имущество

Отчетный (налоговый) период	Величина средней (среднегодовой) стоимости имущества	Расчет суммы авансового платежа (налога), подлежащей уплате в бюджет
Первый квартал	810 000	810 000 · 2,2 : 100 = 17 820
Полугодие	948 572	948 572 · 2,2 : 100 = 20 869
Девять месяцев	884 000	884000 · 2,2 : 100 = 19 448
Год	981 538	981538 · 2,2 : 100 = 21 594

Учет расчетов по транспортному налогу

Плательщиками налога являются как юридические, так и физические лица, зарегистрированные в качестве владельцев практически всех видов транспортных средств. Начислять налог должны те, на кого зарегистрировано хотя бы одно транспортное средство.

Налог платит владелец транспортного средства, на которого этот объект зарегистрирован.

Объектами обложения транспортным налогом являются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы как на пневматическом, так и на гусеничном ходу, а также самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства. Весь названный транспорт должен быть зарегистрирован в порядке, установленном российским законодательством.

Не облагаются налогом следующие виды транспорта:

1) моторные лодки с мощностью двигателя не больше пяти лошадиных сил (л/с), а также весельные лодки;

2) легковые автомобили, оборудованные для инвалидов, а также легковые ав-

томобили с мощностью двигателя до 100 л с, полученные через органы социальной защиты населения;

3) промысловые морские и речные суда;

4) морские, речные и воздушные суда организаций, основным видом деятельности которых являются пассажирские и грузовые перевозки;

5) тракторы, комбайны и другие специальные машины, зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые для производства сельхозпродукции;

6) самолеты и вертолеты санитарной авиации или медицинской службы.

Не платят налог и с тех транспортных средств, которые находятся в розыске, если угон или кража подтверждены справкой из органов внутренних дел.

Порядок определения *налоговой базы*. Для расчета суммы налога следует налоговую базу умножить на соответствующую ставку. В соответствии с НК РФ весь транспорт делится на три группы, в каждой из которых налоговая ставка и налоговая база определяются по-своему.

В первую группу включаются транспортные средства, у которых есть двигатель. По ним налоговой базой является мощность двигателя в лошадиных силах. Ставки налога устанавливаются в рублях за каждую лошадиную силу и зависят от мощности транспортного средства.

Ко второй группе относятся водные буксируемые суда, для которых рассчитывается валовая вместимость. Владельцы такого транспорта определяют налоговую базу как валовую вместимость в регистровых тоннах. Ставка налога фиксирована.

В третью группу вошли все остальные транспортные средства. Здесь налоговой базой является единица транспорта, а ставка устанавливается в рублях с каждой единицы транспортных средств.

Если на организацию зарегистрировано несколько объектов, относящихся к первой или второй группе, то налог определяется по каждому отдельно. Если в течение года в составе транспортных средств произошли изменения, то для объектов, которые находились на балансе предприятия не целый календарный год, используются специальные понижающие коэффициенты. Коэффициент определяется делением числа месяцев, в течение которых объект был зарегистрирован на организацию, на 12.

При этом и месяц регистрации транспортного средства, и месяц снятия его с регистрации принимаются за целый месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца этот месяц принимается за один целый месяц.

Налоговые ставки прописаны в п. 1 ст. 361 НК РФ. Но так как транспортный налог – региональный, то и конкретные ставки по видам транспортных средств устанавливают региональные законы. При этом регионы не могут увеличить или уменьшить ставки, приведенные в п. 1 ст. 361 НК РФ, более чем в десять раз.

Так, например, для города Москвы на 2013 г. установлены следующие ставки транспортного налога с владельцев легковых автомобилей: до 70 л.с. – 0 руб.; от

70 до 100 – 12 руб.; от 101 до 125 л.с. – 25 руб.; от 126 до 150 л.с. – 35 руб.; от 151 до 175 л.с. – 45 руб.; от 176 до 200 л.с. 50 руб.; от 201 до 225 л.с. – 65 руб. и т.д.

Кроме того, с 1 января 2013 г. вводится налог на сверхмощные автотранспортные средства. Так, например, по автотранспортным средствам мощностью свыше 410 л.с. и выпущенных после 2001 г. ставка повысилась с 15 руб.[18] до 300 руб.[19]; для мотоциклов и мотороллеров от 150 л.с. ставка повысилась с 5 до 25 руб.; на катера и яхты с мощностью двигателя свыше 300 л.с. ставка составит 100 руб. и 200 руб. соответственно.

Налоговым периодом для транспортного налога является календарный год. Платить налоги необходимо по месту регистрации транспортного средства. Сроки уплаты налога, форма декларации и порядок ее подачи устанавливаются законами субъектов Российской Федерации.

Налог отражается на тех счетах, где собираются расходы на вид деятельности, в котором используют транспорт.

Если основной вид деятельности — оказание транспортных услуг или транспорт используется непосредственно при производстве продукции (работ, услуг), то налог начисляют в дебет счета 20 «Основное производство». Если транспорт используют во вспомогательных производствах, то налог начисляют в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» и т. п.:

Д 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу»

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» - начислен транспортный налог по автотранспортным средствам предприятия.

В случае, когда транспортное средство не используется в производственных целях, суммы налога и суммы авансовых платежей, рассчитанные в установленном порядке, включаются в состав прочих расходов организации и отражаются по дебету счета 91/2 «Прочие расходы». При этом делается следующая запись:

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» - начислен транспортный налог по видам деятельности, не относящимся к обычным видам деятельности организации.

Перечисление сумм налога в бюджет отражается следующей записью:

Д 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»

К 51 «Расчетные счета организации» - уплачен транспортный налог в бюджет.

Для целей налогового учета транспортный налог относится к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, и включается в расходы организации, учитываемые при исчислении налога на прибыль.

[18] В данном случае речь идет о федеральной ставке, которая может быть решением законодательного органа субъекта федерации увеличена (уменьшена), но не более чем в 10 раз.

[19] По оценкам Министерства финансов РФ в Москве изменения коснутся примерно 7 000 автомобилей, во всей Росси – 20 000.

13.4. Учет расчетов с бюджетом по основным местным налогам

Применительно к организациям к местным налогам относят земельный налог и налог на имущество физических лиц.

Расчеты по земельному налогу должны производиться в соответствии с главой 31 «Земельный налог» НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

Плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Не признаются объектами налогообложения:

- земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ;
- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;
- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;
- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, в пределах лесного фонда;
- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда, за исключением земельных участков, занятых обособленными водными объектами.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения.

Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством РФ.

Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, в равных долях.

Налогоплательщики – организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащего им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Налогоплательщики – физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, определяют налоговую базу самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности, на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащего им на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения.

Налоговым периодом признается календарный год.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать:

1) 0,3 % от кадастровой стоимости земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;

- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса или предоставленных для жилищного строительства;

- приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства.

2) 1,5 % от кадастровой стоимости прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Налоговым кодексом РФ предусмотрены льготы для отдельных категорий налогоплательщиков земельного налога. Например, освобождаются от налогообложения:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции РФ – в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функции;

- организации – в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

- религиозные организации – в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

- общероссийские организации инвалидов, среди членов которых инвалиды составляют не менее 80 %, - в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 %, - в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг);

- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются общероссийские организации инвалидов, - в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

- организации народных художественных промыслов – в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов и др.

Сумма земельного налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Порядок и сроки уплаты земельного налога устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

Для целей бухгалтерского учета земельный налог включается в состав расходов по обычным видам деятельности организации или в составе его прочих расходов.

В случае когда земельный участок используется в производственных целях, суммы платежей по земельному налогу относятся на затраты производства (счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу») в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

В случае когда земельный участок не используется в производственных целях, суммы платежей по земельному налогу относятся к прочим расходам организации и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Перечисление земельного налога в бюджет отражается в учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

Рассмотрим порядок расчета сумм налога на землю на примере.

Допустим, что организация имеет участок земли на праве постоянного (бессрочного) пользования и использует его для производственных целей. Налоговая ставка, установленная нормативным правовым актом местных властей, составляет 1,5 %. Кадастровая стоимость участка земли по состоянию на 1 января 2012 г. составляет 600 тыс. руб.

Годовая сумма земельного налога составит: 600 000 руб. ·1,5 % = 9 000 руб.

На сумму начисленного налога будет сделана запись:

Д 20 «Основное производство»

К 68 «Расчеты по налогам и сборам» - 9 000 руб.

На сумму уплаченного налога будет сделана запись:

Д 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»

К 51 «Расчетные счета».

Для целей налогового учета земельный налог относится к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, и включается в расходы организации, учитываемые при исчислении налога на прибыль.

13.5. Практикум по учету расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Практикум по учету расчетов с бюджетом по налогам и сборам предусматривает необходимость выполнения практических примеров, основанных на знаниях, полученных в теории налогообложения по данному разделу, а также в предыдущих разделах.

Пример

Предприятие закупает материалы на сумму 2400 тыс. руб. (из них списано в отчетном периоде на нужды производства – 1600 тыс. руб.), транспортные затраты составляют 60 тыс. руб. стоимость переработки на стороне – 120 тыс. руб., затраты собственным автотранспортом – 5 тыс. руб., заработная плата – 200 тыс. руб., арендные платежи – 30 тыс. руб., начисленная амортизация – 17 тыс. руб., командировочные расходы составляют – 42 тыс. руб. Предприятие из всех материалов производит продукцию, ее реализует оптом и получает выручку от реализации 3000 тыс. руб. Определить налоги: НДС, налог на прибыль, которые предприятие должно перечислить в бюджет.

Пример

Определить величину ежеквартальных платежей по налогу на имущество предприятия, если известны следующие данные о стоимости имущества:

Дата	Стоимость имущества (руб.)
1.01.12	2 300 000
1.02.12	2 450 000
1.03.12	2 500 000
1.04.12	2 350 000
1.05.12	2 400 000
1.06.12	2 800 000
1.07.12	2 260 000
1.08.12	2 300 000
1.09.12	2 240 000
1.10.12	2 150 000
1.11.12	2 300 000
1.12.12	2 350 000
1.01.13	2 340 000

Пример

В соответствии с учетной политикой для целей налогообложения торговая организация, определяющая доходы (расходы) для целей налогообложения по методу начисления, формирует резерв по сомнительным долгам. По результатам проведенной на конец данного отчетного периода инвентаризации дебиторской задолженности выявилось, что сомнительная задолженность за реализованные товары сроком возникновения свыше 90 дней составила 200 тыс. руб.; сомнительная задолженность за реализованные товары сроком возникновения от 45 до 90 дней составила 400 тыс. руб.; сомнительная задолженность в части причитающихся к получению процентов по предоставленным другим организациям займам сроком возникновения свыше 90 дней составила 50 тыс. руб.

Какую сумму отчислений в указанный резерв организация может включить в состав внереализационных расходов для целей налогообложения в данном отчетном периоде, если выручка от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) за данный отчетный период составила 4,2 млн. руб.?

1. 400 тыс. руб.;
2. 420 тыс. руб.;
3. 450 тыс. руб.

Пример

Определите налог на прибыль за 2012 год, если хозяйственная деятельность компании характеризуется следующими показателями:
выручка с учетом НДС за год – 19,7 млн. руб.
затраты на материалы (без НДС) – 4.9 млн. руб.
оплата труда рабочих – 2.8 млн. руб.
амортизация основных средств – 0.112 млн. руб.
общехозяйственные расходы (без НДС) – 2.6 млн. руб.
прочие расходы – 0.8 млн. руб.
страховые отчисления от оплаты труда – 30,4%.

Пример

Определите сумму входящего НДС, принимаемого к вычету в следующих случаях:

1. Предприятием приобретены и оприходованы производственные материалы на сумму 118 000 руб. (в т.ч. 18 000 НДС). На отчетную дату оплачено 50% от суммы счета поставщика.
2. Предприятие приобрело осветительное оборудование для установки в собственном ДК. Стоимость оборудования – 236 000 руб. (в т.ч. 36 000 – НДС). На отчетную дату оборудование введено в эксплуатацию, счет поставщика оплачен на 80%.

3. Предприятие внесло предоплату 590 000 руб. (в т.ч. 90 000 - НДС) за основные средства производственного назначения. На отчетную дату основные средства не получены.

4. Предприятие приобрело партию импортных товаров на сумму 300 000 руб. При ввозе этих товаров на таможенную территорию РФ было уплачено 54 000 руб. НДС. Задолженность перед поставщиками на отчетную дату составляет 150 000 руб.

5. Предприятие провело учебный семинар в Лондоне. НДС по расходам, связанным с проведением семинара, составил 180 000 руб. Все расходы оплачены полностью.

Контрольные вопросы:

1. Назовите виды налогов, уплачиваемых на территории РФ.
2. Какие налоги относятся к федеральным, региональным и местным налогам?
3. Каков механизм вычетов по НДС?
4. При выполнении каких условий НДС, уплаченный поставщику, подлежит возмещению из бюджета?
5. На каких счетах бухгалтерского учета учитываются налоги и сборы?
6. Назовите ставки налога на доходы предприятий.
7. По каким правилам оцениваются основные средства, учитываемые для целей налогообложения имущества организации?
8. По каким видам транспортных средств предприятия освобождены от уплаты транспортного налога?
9. Какие категории налогоплательщиков освобождены от уплаты налога на землю?

Глава 14. Учет капитала организации

14.1. Учет уставного капитала. 14.2. Учет резервного капитала. 14.3. Учет добавочного капитала. 14.4. Учет нераспределенной прибыли. 14.5. Учет целевого финансирования. 14.6. Налоговые аспекты учета собственного капитала организации. 14.7. Практикум по бухгалтерскому учету капитала организации.

14.1. Учет уставного капитала

Уставный капитал - один из основных показателей, характеризующих размеры и финансовое состояние организации. Его отражают в сумме, зарегистрированной в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости, паевых взносов) учредителей (участников) организации. Исключение составляют инвестиционные фонды, у которых уставный капитал в бухгалтерском учете и отчетности показывают по мере его оплаты и в фактических размерах на определенную дату.

Уставный капитал является стартовым капиталом организации, необходимым для обеспечения его основной деятельности и получения в дальнейшем прибыли.

В зависимости от вида и формы собственности организации этот стартовый капитал может быть складочным капиталом в полном товариществе и товариществе на вере; паевым фондом в производственных кооперативах; уставным фондом в унитарных государственных и муниципальных предприятиях; уставным капиталом в акционерных обществах, обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью.

Уставный капитал обществ с ограниченной ответственностью должен быть не менее 100 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ). В открытых акционерных обществах уставный капитал должен быть не менее 1000 МРОТ.

Вкладом в уставный капитал коммерческой организации могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку. Денежная оценка вклада производится по соглашению между учредителями коммерческой организации и в случаях, предусмотренных законом, подлежит независимой экспертной проверке (п.6 ст.66ГК).

Стоимость вклада каждого учредителя определяется собранием учредителей.

При учреждении общества 50 % уставного капитала должно быть оплачено к моменту регистрации, а оставшаяся – в течение 1 (одного) года.

Увеличение уставного капитала разрешается только после его полной оплаты, и не допускается для покрытия убытков.[20]

Доля привилегированных акций не должна превышать 25 % уставного капитала.

Учет уставного капитала ведут на счете 80 "Уставный капитал". По экономическому содержанию это счет источников собственных хозяйственных средств,

[20] За исключением случаев, предусмотренных законом «О несостоятельности (банкротстве)».

по структуре и назначению - основной, пассивный, фондовый. По кредиту счета отражают остаток средств на счете и их поступление, по дебету - выбытие, списание средств. Сальдо на счете может быть только кредитовым, которое отражает сумму сформированного уставного капитала организации.

После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, отражают по кредиту счета 80 «Уставный капитал» и дебету счета 75 "Расчеты с учредителями".

Вклады участников в уставный капитал могут осуществляться в денежной и натуральной формах.

В уставный капитал фирмы можно внести не только деньги, но и любое другое имущество. Отражение этой операции в бухгалтерском и налоговом учете имеет ряд особенностей.

Внести в уставный капитал можно основные средства, товары, материалы, ценные бумаги и т.п. Для этого участники общества должны согласовать между собой их стоимость и единогласно утвердить ее на общем собрании учредителей.

В некоторых случаях стоимость имущественного вклада должна определяться независимым оценщиком. Например, если фирма вносит в уставный капитал общества с ограниченной ответственностью имущество стоимостью более 50 тыс. руб.

Вклад в уставный капитал другой организации является финансовым вложением фирмы. Он учитывается по договорной стоимости на счете 58 "Финансовые вложения". При этом составляется проводка:

Д 58/1 «Паи и акции»

К 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др. – отражен имущественный вклад в уставный капитал организации

Взносы в уставный капитал, в том числе в виде имущества, не учитываются при расчете налога на прибыль (п. 3 ст. 270 НК РФ).

Кроме того, разница между стоимостью приобретаемых долей (акций) и учетной стоимостью передаваемого имущества не признается прибылью (убытком) фирмы.

А в бухгалтерском учете разница между учетной и оценочной стоимостью имущества относится к доходам или расходам фирмы от участия в уставных капиталах других предприятий. Они включаются в состав операционных. В учете при этом делаются записи:

Д 58/1 «Паи и акции»

К 91/1 «Прочие доходы» - отражено превышение договорной стоимости имущества над его учетной стоимостью;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 58/1 «Паи и акции» - отражено превышение учетной стоимости переданного имущества над его договорной стоимостью.

Поскольку разница между согласованной и учетной стоимостью имущества не учитывается при расчете налога на прибыль, это приводит к возникнове-

нию постоянной разницы. Для ее учета нужно открыть специальный субсчет к счету 91 "Прочие доходы и расходы".

Разница между договорной и учетной стоимостью вносимого имущества не учитывается при расчете налога на прибыль (пп.2 п.1 ст.277 НК РФ).

Из-за постоянной разницы бухгалтерская прибыль фирмы не будет совпадать с налоговой. В этом случае у предприятия образуется постоянное налоговое обязательство (если договорная стоимость меньше учетной) или постоянный налоговый актив (если больше договорная стоимость). Эти показатели отражаются по счету 99 "Прибыли и убытки" и отражаются в учете следующими проводками:

Д 99 «Прибыли убытки»

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» - отражено постоянное налоговое обязательство;

Д 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»

К 99 «Прибыли и убытки» - отражен постоянный налоговый актив.

В соответствии со ст.28 Федерального закона РФ от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах", уставный капитал акционерных обществ может быть увеличен путем увеличения номинальной стоимости акций (конвертации) или размещения дополнительных акций, но только после того, как будут полностью оплачены ранее объявленный уставный капитал и все зарегистрированные выпуски акций и прочих ценных бумаг.

В бухгалтерском учете увеличение уставного капитала отражается следующими записями:

Дебет 83 "Добавочный капитал"

Кредит 80 "Уставный капитал" – часть средств добавочного капитала направлена на увеличение уставного капитала;

Дебет 84 "Нераспределенная прибыль"

Кредит 80 "Уставный капитал" – нераспределенная (чистая) прибыль организации направлена на увеличение уставного капитала.

Согласно ст.29 Закона "Об акционерных обществах" уставный капитал общества может быть уменьшен путем уменьшения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества, в том числе путем приобретения части акций.

Уменьшение уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости акций отражают записью:

Дебет 80 "Уставный капитал"

Кредит 75 "Расчеты с учредителями".

Уменьшение размеров уставного капитала может также происходить в результате реорганизации акционерного общества (его разделения, выделения из него другого общества).

Кроме того, в соответствии с п.4 ст.35 Закона "Об акционерных обществах" в случае, если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капи-

тала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимость его чистых активов.

Минимальный размер уставного капитала общества после его уменьшения не может быть ниже:

- размера уставного капитала, определенного действующим законодательством на дату регистрации изменений в уставе общества, - если уставный капитал уменьшен по желанию общества;

- размера уставного капитала, определенного действующим законодательством на дату регистрации самого общества, - если уставный капитал уменьшен до величины чистых активов.

В бухгалтерском учете делают запись:

Дебет 80 "Уставный капитал"

Кредит 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Уменьшение уставного капитала до величины чистых активов акционерного общества производится исключительно путем уменьшения номинальной стоимости акций, а не за счет погашения ранее приобретенных акций.

Если стоимость чистых активов акционерного общества оказывается меньше установленной величины минимального уставного капитала, общество обязано принять решение о своей ликвидации.

Акционерные общества могут выкупать у акционеров собственные акции с целью их дальнейшей перепродажи или аннулирования.

Обобщение информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных обществом у акционеров, осуществляется на счете 81 «Собственные акции (доли)». При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д 81 «Собственные акции (доли)»

К 51 «Расчетные счета» - приняты к учету собственные акции, выкупленные у акционеров;

Д 80 «Уставный капитал»

К 81 «Собственные акции (доли)» - отражено уменьшение уставного капитала общества за счет аннулирования выкупленных собственных акций;

Д 91/2 «Прочие расходы»

К 81 «Собственные акции (доли)» - списана отрицательная разница между номинальной стоимостью выкупленных акций и фактическими затратами на их выкуп;

В случае выкупа собственных акций с целью дальнейшей их перепродажи, операции будут отражены следующим образом:

Д 81 «Собственные акции (доли)»

К 51 «Расчетные счета» - приняты к учету собственные акции, выкупленные у акционеров;

Д 51 «Расчетные счета»

К 91/1 «Прочие доходы» - проданы акции, выкупленные у акционеров;

Д 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

К 99 «Прибыли и убытки» - определен финансовый результат (прибыль) от продажи собственных акций, выкупленных у акционеров.

При формировании уставного капитала путем внесения учредителями иностранной денежной наличности, то в учете образуются положительные (отрицательные) курсовые разницы.

Курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам в уставный капитал, подлежит зачислению в добавочный капитал.

В бухгалтерском учете подобные операции будут отражены следующими проводками:

Д 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»

К 80 «Уставный капитал» - отражена задолженность учредителя перед обществом по оплате акций;

Д 52 «Валютные счета»

К 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал» - отражено внесение учредителем иностранной денежной наличности на валютный счет организации;

Д 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»

К 83 «Добавочный капитал» - отражена положительная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации

Д 83 «Добавочный капитал»

К 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал» - отражена отрицательная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации.

14.2. Учет резервного капитала

Резервный капитал создают в обязательном порядке акционерные общества и совместные организации в соответствии с действующим законодательством.

Средства резервного капитала акционерного общества предназначены для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Размер резервного капитала определяется уставом общества. В акционерных обществах он не может быть менее 15 % от величины уставного капитала.

Резервный капитал акционерного общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. При этом размер ежегодных отчислений не может быть менее 5 % от ежегодной чистой прибыли.

Учет средств резервного капитала ведется на счете 82. Счет пассивный, фондовый.

Сальдо счета показывает сумму накопленного резервного капитала на начало отчетного периода.

Оборот по кредиту счета показывает средства, направленные на пополнение резервного капитала в отчетном периоде.

Оборот по дебету счета показывает средства резервного капитала, использованные в отчетном периоде на соответствующие цели.

Синтетический учет ведется в журнале ордере № 12.

Аналитический учет средств резервного капитала ведется по направлениям формирования и использования их на цели, предусмотренные нормативно-правовыми актами.

Хозяйственные проводки:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К 82 «Резервный капитал» - произведены отчисления в резервный капитал;

Д 82 «Резервный капитал»

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - средства резервного капитала направлены на покрытие убытка;

Д 82 «Резервный капитал»

К 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - средства резервного капитала направлены на погашение облигаций общества;

Д 82 «Резервный капитал»

К 75/2 «Расчеты с учредителями по выплате доходов» - начислены дивиденды за счет средств резервного капитала при недостаточности прибыли отчетного года.

14.3. Учет добавочного капитала

Добавочный капитал относится к собственным источникам финансирования хозяйственной деятельности предприятия. Однако в отличие от резервного капитала средства добавочного капитала представляют собой в большей степени пассивный источник финансирования активов предприятия. Это связано с тем, что большая часть средств добавочного капитала создается не в процессе производства трудом и капиталом, а в результате отнесения в добавочный капитал части стоимости имущества, приращенного в результате переоценки основных средств.

Добавочный капитал складывается из:

- эмиссионного дохода, возникшего при реализации акций;
- прироста стоимости имущества по переоценке;
- курсовых разниц, образовавшихся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал организации.

Учет средств добавочного капитала ведется на счете 83 «Добавочный капитал». Счет пассивный, фондовый.

В развитии данного счета могут быть открыты субсчета:

/1 - прирост стоимости по переоценке;

/2 – эмиссионный доход;

/3 – курсовые разницы.

Сальдо счета показывает сумму сформированного добавочного капитала на начало отчетного периода.

Оборот по кредиту счета показывает суммы, направленные на формирование добавочного капитала в отчетном периоде.

Оборот по дебету счета показывает суммы, использованные за счет средств добавочного капитала на соответствующие цели.

Синтетический учет ведется в журнале ордере № 12.

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств добавочного капитала.

Суммы, отнесенные в кредит счета 83 «Добавочный капитал», как правило, не списываются.

Уменьшение добавочного капитала допускается только в следующих случаях:

- погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов в результате их переоценки;
- направления средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала организации;
- возникновения отрицательных курсовых разниц, связанных с формированием уставного капитала организации;
- распределения средств добавочного капитала между учредителями организации.

Рассмотри типовые хозяйственные проводки:

Д 01 «Основные средства»

К 83 «Добавочный капитал» - отражено увеличение стоимости основных средств по переоценке;

Д 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»

К 83 «Добавочный капитал» - отражена сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций при продаже по цене, превышающей их номинальную стоимость (эмиссионный доход);

Д 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»

К 83 «Добавочный капитал» - отражена положительная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации;

Д 83 «Добавочный капитал»

К 01 «Основные средства» - отражено уменьшение стоимости основных средств в результате их переоценки (уценки);

Д 83 «Добавочный капитал»

К 80 «Уставный капитал» - часть средств добавочного капитала направлена на увеличение уставного капитала организации;

Д 83 «Добавочный капитал»

К 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал» - отражено распределение средств добавочного капитала между учредителями организации;

Д 83 «Добавочный капитал»

К 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал» - отражена отрицательная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации.

14.4. Учет нераспределенной прибыли

Главной целью любой организации является получение прибыли, являющейся главным источником финансирования его хозяйственной деятельности, а также главным источником расширенного воспроизводства капитала.

Конечный финансовый результат деятельности организации, уменьшенный на сумму начисленного налога на прибыль и суммы налоговых санкций, называют *нераспределенной (чистой) прибылью* организации. Она может быть использована на любые цели, предусмотренные нормативными актами предприятия.

Для обобщения информации о полученной нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) предусмотрен счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Счет активно-пассивный.

Сальдо счета показывает сумму нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на начало отчетного периода.

Оборот по кредиту счета показывает сумму нераспределенной прибыли отчетного периода и прошлых лет.

Оборот по дебету счета показывает сумму непокрытого убытка отчетного года и прошлых лет.

На этом счете накапливается сумма невыплаченных дивидендов либо нераспределенной прибыли. Кроме того, из средств нераспределенной прибыли могут создаваться фонды различного назначения: потребления и накопления, хотя, их создание, не считается обязательным для организации.

Средства фонда накопления, как правило, используются для финансирования капитальных вложений предприятия и инвестиционной деятельности, направленной, главным образом, на новое строительство, а также реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение действующих основных производственных фондов предприятия.

Средства фонда потребления расходуются, как правило, на материальное стимулирование персонала и социальное развитие предприятия.

Созданные средства фонда потребления и накопления отражаются на отдельном субсчете, открытому к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) формируется и отражается в течение отчетного года на счете 99 «Прибыли и убытки».

В рамках реформации баланса по окончании отчетного года заключительными оборотами декабря сумма чистой прибыли списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

К счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» рекомендуется открывать два субсчета, например:

- 84/1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»;

- 84/2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

Распределение средств нераспределенной прибыли осуществляется на основании решения общего собрания акционеров общества.

Чистая прибыль организации может быть направлена:

- на выплату дивидендов учредителям организации;

- формирование резервного капитала;

- покрытие убытков прошлых лет;

- на формирование фондов специального назначения: потребления и накопления.

Рассмотрим основные типовые проводки по учету средств нераспределенной прибыли (непокрытого убытка):

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 75/2 «Расчеты с учредителями по выплате доходов» - начислены дивиденды акционерам (учредителям) как состоящим, так и не состоящим в штате предприятия;

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К 82 «Резервный капитал» - нераспределенная прибыль направлена на пополнение резервного капитала;

Д 84/1 «Нераспределенная прибыль отчетного года»

К 84/2 «Непокрытый убыток прошлых лет» - нераспределенная прибыль отчетного года направлена на погашение убытков прошлых лет;

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К 80 «Уставный капитал» - часть чистой прибыли направлена на увеличение уставного капитала организации;

Д 80 «Уставный капитал»

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - отражено уменьшение уставного капитала с целью приведения его в соответствие с размерами чистых активов организации;

Д 82 «Резервный капитал»

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - отражено погашение убытка за счет средств резервного капитала;

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - заключительными оборотами декабря определена сумма нераспределенной прибыли отчетного года;

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К 99 «Прибыли и убытки» - заключительными оборотами декабря определена сумма чистого убытка отчетного года.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств.

14.5. Учет целевого финансирования

Одним из источников формирования хозяйственных средств предприятия могут быть средства целевого финансирования, поступающие в организацию от других предприятий, физических лиц, а также в виде государственной помощи.

Целевое финансирование, предоставляемое коммерческой организации, признается как увеличение экономических выгод организации в результате поступления денежных средств, а также иных активов.

Средства целевого финансирования должны расходоваться строго по целевому назначению. Использование не по назначению влечет за собой возврат средств целевого финансирования, а также мер ответственности, предусмотренной действующим законодательством РФ.

Для учета средств целевого финансирования предусмотрен пассивный счет 86 «Целевое финансирование».

Сальдо по счету показывает сумму выделенного для коммерческой организации целевого финансирования на отчетную дату.

Оборот по кредиту показывает сумму полученного в отчетном периоде целевого финансирования.

Оборот по дебету показывает сумму использованного целевого финансирования на соответствующие цели.

Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников их поступления.

Основную часть средств целевого финансирования, как правило, составляют средства, выделенные государством из бюджетов соответствующих уровней в виде государственной помощи.

В соответствии с ПБУ 13/2000 установлены следующие формы государственной помощи:

- субвенции и субсидии, выделяемые органами исполнительной власти из бюджетов соответствующих уровней;

- бюджетные кредиты, предоставляемые уполномоченными органами государственной власти на возмездной и возвратной основе (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и др. платежей).

- прочие формы государственной помощи.

Субвенция – это бюджетные средства, предоставляемые коммерческой организации на безвозмездной и безвозвратной основе на осуществление определенных целевых расходов.

Субсидия – это бюджетные средства, предоставляемые коммерческой организации на условиях долевого финансирования целевых расходов.

Бюджетный кредит – это форма финансирования бюджетных расходов, предусматривающая предоставление средств коммерческой организации на возвратной и возмездной основе.

К *прочим формам* государственной помощи можно отнести такие услуги, оказываемые государственными органами как: оказание консультационных услуг

на безвозмездной основе; предоставление гарантий; предоставление беспроцентных займов или займов с пониженной процентной ставкой и др.

Бюджетные средства, поступающие в организацию, подразделяются:

- на средства, предназначенные для финансирования капитальных вложений, связанных с новым строительством, реконструкцией, модернизацией и техническим перевооружением основных фондов, а также закупкой основных средств и иного имущества.

- на средства, предназначенные для финансирования текущих расходов организации не связанные с капитальными вложениями.

В соответствии с ПБУ 13/2000 предусмотрены следующие способы принятия к бухгалтерскому учету бюджетных средств:

- по мере фактического получения средств;

- по мере принятия решения о предоставлении средств.

При первом способе с получением целевого финансирования увеличиваются счета учета денежных средств, капитальных вложений, материальных запасов и др. в корреспонденции с кредитом счета 86 «Целевое финансирование».

При втором способе организация принимает к бухгалтерскому учету бюджетные средства при одновременном соблюдении следующих условий:

- имеется уверенность, что условия предоставления этих средств организацией будут выполнены;

- имеется уверенность, что указанные средства будут получены.

Оба этих условия должны быть подтверждены документально.

Подтверждением первого условия могут служить заключенные организацией договоры, технико-экономические обоснования, утвержденная в установленном порядке проектно-сметная документация и др.

Подтверждением второго условия могут служить утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств и иные документы.

При втором способе предоставляемые бюджетные средства отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 86 «Целевое финансирование».

Списание бюджетных средств со счета учета целевого финансирования отражается как увеличение финансовых результатов организации. Суммы бюджетных средств, признанные в бухгалтерском учете организации в качестве доходов, отражаются в составе прочих доходов организации как активы, полученные безвозмездно.

Суммы бюджетных средств, полученные коммерческой организацией на финансирование предстоящих целевых расходов, учитываются на субсчете 98/2 «Безвозмездные поступления» в корреспонденции со счетом 86 «Целевое финансирование».

Суммы, отраженные на субсчете 98/2 «Безвозмездные поступления» счета 98 «Доходы будущих периодов», списываются в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

- по основным средствам – по мере начисления амортизация;

- по материально-производственным запасам – по мере списания на счета учета затрат на производство и издержек обращения.

Рассмотрим типовые бухгалтерские проводки по учету средств целевого финансирования, предназначенного для финансирования капитальных расходов организации:

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К 86 «Целевое финансирование» - отражена задолженность по бюджетным средствам, предназначенным для финансирования капитальных расходов;

Д 51 «Расчетные счета»

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - отражено поступление бюджетных средств на расчетные счета организации;

Д 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражена покупная стоимость приобретенного основного средства, включая НДС;

Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К 51 «Расчетные счета» - произведена оплата поставщику по выставленному счету;

Д 01 «Основные средства»

К 08 «Вложения во внеоборотные активы» - отражена первоначальная стоимость объекта основных средств, введенного в эксплуатацию;

Д 86 «Целевое финансирование»

К 98/2 «Безвозмездные поступления» - приобретенные объекты основных средств отражены в учете как безвозмездные поступления (запись делается одновременно с принятие к учету объектов основных средств);

Д 20 «Основное производство», 44 «Расходы на продажу»

К 02 «Амортизация основных средств» - начислена амортизация по приобретенным объектам основных средств за счет источников целевого финансирования;

Д 98/2 «Безвозмездные поступления»

К 91/1 «Прочие доходы» - одновременно с начислением амортизации часть средств, отнесенных ранее на увеличение доходов будущих периодов, отнесена к прочим доходам организации отчетного периода (такие записи будут проведены по учету в течении всего срока начисления амортизации).

Рассмотрим типовые бухгалтерские проводки по учету средств целевого финансирования, предназначенного для приобретения материально-производственных запасов:

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К 86 «Целевое финансирование» - отражена задолженность по целевым бюджетным средствам, предназначенным для финансирования текущих расходов организации;

Д 51 «Расчетные счета»

К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - отражено получение средств целевого финансирования;

Д 10 «Материалы»

К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражена покупная стоимость приобретенных материальных запасов, включая НДС;

Д 86 «Целевое финансирование»

К 98/2 «Безвозмездные поступления» - полученные целевые бюджетные средства отнесены и включены в состав доходов будущих периодов;

Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К 51 «Расчетные счета» - произведена оплата поставщику за материалы;

Д 20 «Основное производство»

К 10 «Материалы» - списаны материалы на нужды производства;

Д 98/2 «Безвозмездные поступления»

К 91/1 «Прочие доходы» - часть средств доходов будущих периодов, соответствующей сумме списанных материалов, отнесена к прочим доходам отчетного периода.

14.6. Налоговые аспекты учета собственного капитала организации

Налоговые аспекты учета средств целевого финансирования

Приобретаемое имущество и иные материальные ценности за счет средств источников целевого финансирования оплачиваются с учетом НДС, который к вычету у покупателя не принимается.

Для целей налогообложения прибыли основные средства, приобретенные (сооруженные) с использованием бюджетных средств целевого финансирования, не включаются в состав амортизируемого имущества.

Таким образом, для целей бухгалтерского учета учитывается сумма амортизации со всей стоимости объекта основных средств, а для целей налогообложения прибыли не учитывается амортизация, приходящаяся на часть стоимости объекта основных средств, оплаченной за счет бюджетных средств.

Для целей налогообложения прибыли сумма полученных организацией бюджетных средств учитывается единовременно на дату фактического поступления этих средств.

Налоговые аспекты учета уставного капитала организации

Налоговым кодексом РФ установлено, доходы в виде денежных средств и иного имущества, полученные в виде вкладов в уставный капитал, признаются доходами, не облагаемыми налогом на прибыль.

Стоимость таких объектов определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество с учетом дополнительных расходов, возникающих у передающей стороны при условии, что эти расходы определены в качестве вклада в уставный капитал.

В соответствии с п. 3 ст. 39 НК РФ передача имущества в уставный капитал других организаций не признается реализацией. Поэтому передача имущества в уставный капитал не облагается налогом на добавленную стоимость.

В связи с тем, что операции по передаче имущества в уставный капитал другой организации не признаются объектом обложения НДС, то суммы НДС, уплаченные при их приобретении, не подлежат вычету.

Когда организации заранее известно, что приобретаемое имущество предназначено для передачи в уставный капитал другой организации, то суммы НДС, предъявленные организации при его приобретении, должны быть учтены в стоимости имущества при его принятии к бухгалтерскому учету.

Если же передающая организация использовала ранее приобретенное имущество в производственной деятельности и произвела по нему вычет НДС, а затем решила передать его в уставный капитал другой организации, то она должна восстановить суммы НДС, ранее предъявленные по нему к вычету.

Применительно к материально-производственным запасам у передающей организации подлежит восстановлению НДС в размере всей суммы, ранее предъявленной к вычету.

Применительно к основным средствам и нематериальным активам у передающей стороны подлежит восстановлению НДС в размере суммы, пропорциональной их остаточной стоимости.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемого имущества и подлежат налоговому вычету у принимающей организации.

Суммы НДС, которые восстанавливаются передающей организацией, подлежат вычетам у организации, получившим в счет оплаты долей и акций имущество, при условии использования полученного имущества для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость. При этом НДС подлежащий вычету отражается проводкой (согласно письму Минфина России от 30.10.2006 г. № 07-05-06/262):

Д 19 «НДС по приобретенным ценностям»

К 83 «Добавочный капитал»

С 1 января 2008 г. доходы в виде сумм НДС, подлежащих налоговому вычету у принимающей организации при получении имущества в качестве вклада в уставный капитал, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль (подп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ).

14.7. Практикум по бухгалтерскому учету капитала организации

Пример

Акционерное общество открытого типа (ОАО) 1 июля 2012 г. зарегистрировало в учредительных документах величину уставного капитала в сумме 400 000 руб. Учредителями акционерного общества признаны четыре акционера. Учредители общества заключили между собой письменный договор, определяющий по-

рядок осуществления ими совместной деятельности по учреждению общества, категории и типы акций, подлежащих размещению среди учредителей, размер и порядок их оплаты, права и обязанности учредителей по созданию общества. Каждый акционер получил ¼ долю в уставном капитале общества.

На величину зарегистрированного уставного капитала обществом выпущены 40 привилегированных акций номинальной стоимостью 1 000 руб. и 360 обыкновенных акций номинальной стоимостью 1 000 руб.

15 июля 2012 г. часть задолженности учредителей перед акционерным обществом была погашена. В счет погашения имеющейся задолженности были внесены следующие активы:

- основные средства на сумму 120 000 руб.;
- материальные запасы на сумму 100 000 руб.;
- наличные денежные суммы в кассу в размере 60 000 руб.;
- денежные суммы на расчетный счет в размере 60 000 руб.

Таким образом, суммарная величина сформированных активов, внесенных учредителями в счет погашения имеющейся задолженности, составила 340 000 руб.

В бухгалтерском учете указанные операции будут отражены следующим образом:

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Объявлен уставный капитал (УК) общества	400 000	75/1	80
2	Отражена денежная оценка объекта основных средств (ОС), вносимого в счет оплаты акций в УК общества Далее: принят объект к учету по первоначальной стоимости, равной денежной оценке объекта ОС, согласованной учредителями	120 000	08/4 01	75/1 08/4
3	Отражена фактическая себестоимость материальных запасов, внесенных в счет оплаты акций в УК общества	100 000	10	75/1
4	Отражено поступление в кассу наличных денежных средств, внесенных учредителем в счет оплаты стоимости акций	60 000	50	75/1
5	Отражено поступление на расчетный счет денежных средств, внесенных учредителем в счет оплаты стоимости акций	60 000	51	75/1

По результатам финансово-хозяйственной деятельности за III квартал 2012 г. акционерное общество зафиксировало чистую прибыль в размере 220 000 руб. Было принято решение о направлении на выплату дивидендов 50 % средств от величины чистой прибыли, что составило 110 000 руб.

В первую очередь будут выплачены дивиденды по привилегированным акциям. На их выплату предусмотрен фиксированный дивиденд, который составляет 200 руб. на одну привилегированную акцию.

Таким образом, на выплату дивидендов по привилегированным акциям обществом будет направлено 8 000 руб. (40 привилегированных акций · 200 руб.), а

на выплату дивидендов по обыкновенным акциям 102 000 руб. (110 000 руб. – 8 000 руб.).

Но при этом дивиденды будут выплачены не на все обыкновенные акции, а только лишь ее оплаченную часть. В нашем примере мы видим, что учредители не полностью погасили свою задолженность: уставный капитал объявлен в сумме 400 000 руб., а оплачен только на сумму 340 000 руб.

Таким образом, величина сформированного уставного капитала равна сумме 340 000 руб., 60 000 руб. это величина неоплаченного капитала и, следовательно, на их величину дивиденды не выплачиваются.

Зная величину неоплаченного уставного капитала найдем количество неоплаченных акций: 60 обыкновенных акций (60 000 руб. : 1 000 руб.). Следовательно, количество оплаченных акций составит 300 обыкновенных (оплаченных) акций (360 обыкновенных акций – 60 обыкновенных (неоплаченных) акций).

Сумма дивидендов на одну обыкновенную акцию составит 340 руб. (102 000 руб. : 300 обыкновенных (оплаченных) акций).

В бухгалтерском учете указанные операции будут отражены следующим образом:

№ пп	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислены дивиденды учредителям общества по принадлежащим им привилегированным и обыкновенным акциям в сумме 8 000 руб. и 102 000 руб. соответственно	110 000	84	75/2
2	Начислен налог на доходы с дивидендов по ставке	9 900	75/2	68
3	Выплачены дивиденды учредителям из кассы акционерного общества	100 100	75/2	50

Контрольные вопросы:

1. Назовите основные формы уставного капитала предприятий различных форм собственности.
2. Назовите минимальные величины уставного капитала.
3. В каких случаях уставный капитал общества может быть увеличен?
4. Назовите причины, по которым величина уставного капитала может быть уменьшена.
5. Каким образом величина уставного капитала привязана к величине чистых активов компании?
6. В какие сроки должна быть погашена задолженность акционеров перед акционерным обществом по вкладам в уставный капитал?
7. Назовите источники формирования средств резервного капитала.
8. На какие цели могут быть использованы средства резервного капитала предприятия?
9. За счет каких источников формируются средства добавочного капитала?
10. На какие цели могут быть использованы средства добавочного капитала?

11. Каковы особенности налогообложения имущества, вносимого учредителями в счет вкладов в уставный капитал?
12. Каковы особенности налогообложения имущества, вносимого акционерами в уставный капитал другой организации?
13. В каких формах предоставляется государственная помощь?
14. На какие цели могут быть использованы средства нераспределенной прибыли?

Глава 15. Учет финансовых результатов организации

15.1. Понятие доходов и расходов организации и их классификация. 15.2. Признание доходов и расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете. 15.3. Учет финансовых результатов от обычных видов деятельности. 15.4. Учет формирования конечного финансового результата. 15.5. Порядок исчисления чистой прибыли при применении норм ПБУ 18/02. 15.6. Реформация баланса. 15.7. Учет доходов будущих периодов. 15.8. Практикум по бухгалтерскому учету финансовых результатов организации.

15.1. Понятие доходов и расходов организации и их классификация

Согласно ПБУ 9/99 "Доходы организации" и ПБУ 10/99 "Расходы организации" *доходами* признают увеличение, а *расходами* - уменьшение экономических выгод в результате поступления или выбытия активов, а также погашения или возникновения обязательств, приводящие к соответствующим изменениям капитала организации. Иными словами, поступившие за определенный период денежные средства или иное имущество образуют доход организации, увеличивая ее активы. Но поступления следует разделять, поскольку существуют такие хозяйственные операции, которые увеличивают активы на определенный период времени, но доходами не являются, например, суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей.

Однако не всегда и выбытие активов может признаваться расходами организации. Это выбытие активов, связанное с:

- приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
- вкладами в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретением акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- договорами комиссии, агентскими и иными аналогичными договорами в пользу комитента, принципала и т.п.;
- предварительной оплатой материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- авансами, задатками в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- погашением кредита, займа, полученного организацией.

Согласно ПБУ 9/99 доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

Доходом от обычных видов деятельности является выручка, полученная от продажи продукции (работ, услуг) и товаров, связанная с деятельностью предприятия по предназначению. То есть, под доходами от обычных видов деятельности понимают те доходы, получение которых носит основной и регулярный характер

и связано с обычной производственно-коммерческой, финансовой или инвестиционной деятельностью предприятия.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями. К прочим поступлениям относятся также чрезвычайные доходы.

В состав прочих доходов включаются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации в случаях, когда это не является предметом деятельности организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности в случаях, когда это не является предметом деятельности организации;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций в случаях, когда это не является предметом деятельности организации;
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности;
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции и товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий хозяйственных договоров;
- поступления в возмещение причиненного организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов.

К расходам по обычным видам деятельности относятся расходы, связанные с изготовлением продукции и ее продажей, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств и нематериальных активов, осуществляемое в виде амортизационных отчислений.

Расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату во временное пользование своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также от участия в и капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим расходам.

Расходы по обычным видам деятельности должны быть сгруппированы по следующим экономическим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

В состав прочих расходов включаются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации в случаях, когда это не является предметом деятельности организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности в случаях, когда это не является предметом деятельности организации;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций в случаях, когда это не является предметом деятельности организации;
- расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций;
- расходы, связанные с продажей и выбытием (независимо от причины) основных средств, нематериальных активов, материальных запасов и иных активов, отличных от денежных средств, товаров и продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов и займов);
- отчисления в оценочные резервы (резервы под обесценение вложений в ценные бумаги (счет 59), резервы по сомнительным долгам (счет 63), оценочные резервы (счет 96)), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий хозяйственных договоров;
- выплаты в возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

Прочими расходами также являются расходы, возникающие в результате последствий чрезвычайных обстоятельств (пожаров, наводнений, стихийных бедствий и т.п.).

15.2. Признание доходов и расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете

Под признанием доходов понимается определение организацией права на получение выручки, ее суммы, уверенности в увеличении экономических выгод, перехода права собственности к покупателю, а также в том, что расходы, относящиеся к этой выручке, могут быть определены. При невозможности определения хотя бы одного из условий в бухгалтерском учете признается кредиторская задолженность.

В соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности момент признания выручки определяется моментом перехода прав собственности и напрямую не связан с фактическим временем поступления или выплаты денежных средств. Момент перехода прав собственности определяется исходя из условий договора, заключенного субъектами сделки.

Под признанием расходов понимается определение суммы расхода, уверенности в уменьшении экономических выгод, а также в том, что расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов. При невозможности определения хотя бы одного из условий в бухгалтерском учете признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

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).

Если организацией принят в разрешенных случаях порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

При формировании конечного финансового результата в бухгалтерском учете находят отражение все виды доходов и расходов организации.

Для целей налогового учета учитываются не все полученные доходы и не все понесенные организацией расходы.

Это вызвано тем, что состав затрат, включаемых в себестоимость продукции и учитываемых при налогообложении прибыли, определяется не правилами бухгалтерского учета, а налоговым законодательством.

Состав доходов и расходов, учитываемых и не учитываемых при налогообложении прибыли, установлен гл. 25 «Налог на прибыль» Налогового кодекса РФ.

Для целей налогового учета все доходы организации, учитываемые в целях налогообложения прибыли, подразделяются на две группы:

- доходы от реализации;
- внереализационные доходы.

Состав доходов от реализации определен ст. 249 НК РФ, а состав внереализационных доходов ст. 250 НК РФ. Состав доходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли, установлен ст. 251 НК РФ.

Для целей налогового учета все расходы организации, учитываемые для целей налогообложения прибыли, также подразделены на две основные группы:

- расходы, связанные с производством и реализацией;
- внереализационные расходы.

Состав расходов, связанных с производством и реализацией, определен ст. 253 НК РФ, а состав внереализационных расходов – ст. 265 НК РФ. Состав расходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли, установлен ст. 270 НК РФ.

15.3. Учет финансовых результатов от обычных видов деятельности

Формирование финансового результата в соответствии с Планом счетов осуществляется на основе применения счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки». Наиболее важной составляющей является финансовый результат от обычной деятельности, именно он показывает результаты работы предприятия, с помощью него принимается решение, осуществлять ли данную деятельность в дальнейшем.

Счет 90 «Продажи» предназначен для систематизации и накопления информации о доходах и расходах по ведению обычных видов деятельности организации. На нем формируется финансовый результат от основной деятельности по предназначению, составляющей основную цель создания организации.

На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость:

- готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства;
- работ и услуг промышленного характера;
- покупных изделий (приобретенных для комплектации);
- строительных, монтажных, проектно-изыскательских, геологоразведочных, научно-исследовательских и тому подобных работ;
- товаров;
- услуг по перевозке грузов и пассажиров;
- транспортно-экспедиционных и погрузочно-разгрузочных операций.

Счет 90 «Продажи» активно-пассивный и финансово-результатный по назначению. Счет 90 имеет 6 субсчетов.

На субсчете 90/1 "Выручка" учитываются поступления активов, признаваемые выручкой. На субсчете 90/2 "Себестоимость продаж" учитывается себестоимость продаж. 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). Если организация является плательщиком экспортных пошлин, то дополнительно открывается субсчет 90/5

"Экспортные пошлины". Субсчет 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж" предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно 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.

Можно открывать и другие субсчета, например, по управленческим расходам, коммерческим расходам за период и т.п. Структура счета 90 «Продажи» облегчает составление отчета о прибылях и убытках, так как отражает основные позиции этого отчета.

В бухгалтерском учете общая схема формирования финансовых результатов от продажи товаров, работ, услуг, отражается следующим образом.

При формировании финансового результата в первую очередь необходимо определить выручку от продаж. В бухгалтерском учете выручка отражается в оценке, установленной в договоре. На момент признания выручки на основании счета-фактуры следует сделать бухгалтерские записи.

При этом организации вправе по субсчету 90/1 «Выручка» отражать нетто-выручку, т. е. за вычетом НДС. Тогда начислять НДС они будут записью:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 68/1 «Расчеты с бюджетом по НДС» - начислен НДС в бюджет.

Однако наиболее распространенным вариантом является отражение выручки с учетом НДС.

При таком способе начисление НДС отражается записью:

Дебет 90/3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 68/1 «Расчеты с бюджетом по НДС».

Продажная стоимость отгруженных товаров (с учетом НДС) отражается записью:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К 90/1 «Выручка» - отражена выручка от продажи продукции (работ, услуг).

Одновременно с этими записями на основании накладной списывают себестоимость проданных товаров, работ, услуг:

Дебет 90/2 «Себестоимость продаж»

Кредит 20 «Основное производство», 26 «Вспомогательное производство», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», – списана себестоимость товаров, готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг на величину себестоимости;

Дебет 90/2 «Себестоимость продаж»

Кредит 44 «Расходы на продажу» – списаны расходы на продажу.

Д 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж»

К 99 «Прибыли и убытки» - отражена прибыль от продаж;

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж» - отражен убыток от продаж;

Д 51 «Расчетные счета»

К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - получена выручка от продажи продукции (работ, услуг).

15.4. Учет формирования конечного финансового результата

Счет 99 "Прибыли и убытки" предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году.

Счет 99 «Прибыли и убытки» активно-пассивный, сальдо его показывает нарастающим итогом финансовый результат, полученный с начала года до отчетного периода. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражают убытки (потери, расходы), а по кредиту прибыль (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период и показывает конечный финансовый результат отчетного периода. Сальдо как разница между суммами оборотов может быть дебетовым (конечный финансовый результат убыток) или кредитовым (прибыль). Доходы и расходы, прибыли, и убытки регистрируются нарастающим итогом с начало отчетного года, следовательно, счет 99 отражает динамику процесса получения прибыли.

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются прибыль или убыток от обычных видов деятельности:

Дебет 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж»

Кредит 99 «Прибыли и убытки» – выявлена прибыль от обычных видов деятельности;

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж» – выявлен убыток от обычных видов деятельности.

Также на этом счете отражается сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц:

Дебет 91/9 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 99 «Прибыли и убытки» - выявлен финансовый результат (прибыль) по прочим доходам и расходам;

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 91/9 «Прочие доходы и расходы» - выявлен убыток по прочим операциям.

В течение отчетного года непосредственно по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются начисленные платежи по налогу на прибыль, платежи по перерасчетам по данному налогу из фактической прибыли и различные налоговые санкции:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» – начислен налог на прибыль.

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» – отражена сумма налоговых санкций.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли или убытка отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Выявление нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в бухгалтерском учете организации отражается следующими проводками:

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 84 «Нераспределенная прибыль» - заключительными записями декабря определена сумма чистой прибыли отчетного года;

Д 84 «Непокрытый убыток»

К 99 «Прибыли и убытки» - заключительными оборотами декабря определена сумма чистого убытка отчетного года.

До введения в действие ПБУ 18/02 бухгалтерскую прибыль в общем случае можно было определить по следующей формуле:

$$П_в = ФР_{овд} + ФР_{пдр},$$

где $П_в$ – прибыль валовая (до налогообложения);

$ФР_{овд}$ – финансовый результат от обычных видов деятельности, формируемый в виде сальдо на субсчете 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж»;

$ФР_{пдр}$ – финансовый результат от прочих доходов и расходов, формируемый в виде сальдо на субсчете 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

В данном случае чистая прибыль организации определялась в виде разницы между прибылью до налогообложения и налогом на прибыль.

До введения в действия ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» текущий налог на прибыль организации отражался в бухгалтерском учете записью:

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 68 «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль» - начислен налог прибыль организации.

Указанную выше формулу и бухгалтерскую проводку по начислению налога на прибыль могут использовать организации, являющиеся субъектами малого предпринимательства и имеющие не применять нормы ПБУ 18/02.

Остальные организации (кроме бюджетных, кредитных и страховых организаций) должны определять текущий налог на прибыль расчетным путем в соответствии с нормами ПБУ 18/02.

Учет расчетов по налогу на прибыль с учетом ПБУ 18/02 будет предложен в следующей главе.

15.5. Порядок исчисления чистой прибыли при применении норм ПБУ 18/02

С 01 января 2003 г. было введено в действие Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, основной целью которого является установление альтернативного механизма расчета величины налоговой базы по налогу на прибыль организаций на основе данных бухгалтерского учета.

Предлагаемый механизм расчета базируется на том допущении, что формирование прибыли как в бухгалтерском, так и в налоговом учете осуществляется на основе одних и тех же хозяйственных операций, совершенных организацией в течение отчетного периода.

На основе анализа и сравнения учтенных хозяйственных операций появляется возможность для установления взаимосвязи между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) и выявления факторов, приводящих к расхождению данных бухгалтерского и налогового учета.

Путем определения разницы между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) становится возможным выявление различия налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, и налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль. После установления этого различия можно осуществить корректировку величины налога на прибыль, исчисленной от бухгалтерской прибыли, до величины налога на прибыль, которую организация должна уплатить в бюджет.

Для отражения взаимосвязи между бухгалтерской и налоговой прибылью (убытком) в учетную практику были введены девять новых расчетных показателей: постоянные разницы; временные разницы; постоянное налоговое обязательство; постоянный налоговый актив; вычитаемые временные разницы; отложенный налог на прибыль; налогооблагаемые временные разницы; отложенные налоговые активы; текущий налог на прибыль.

Учет постоянных разниц, временных разниц и постоянных налоговых обязательств

Разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных актах по бухгалтерскому учету и законодательством РФ о налогах и сборах, состоит из постоянных и временных разниц.

Постоянные разницы

Под *постоянными разницами* понимаются доходы и расходы:

1) формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не

учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов;

2) учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы возникают в результате:

превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;

непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;

непризнание для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны;

образование убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, согласно законодательству РФ о налогах и сборах, уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;

прочих аналогичных различий.

Постоянные разницы в бухгалтерском учете отражаются обособленно.

В первом случае постоянные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию *постоянного налогового обязательства*, под которым понимается сумма налога, приводящая к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Во втором случае постоянные разницы при формировании налогооблагаемой приводят к образованию *постоянного налогового актива*, под которым понимается сумма налога, приводящая к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное налоговое обязательство (актив) признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Постоянное налоговое обязательство (актив) (ПНО, ПНА) равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы (ПР), возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством на отчетную дату (с 01 января 2009 г. налоговая ставка составляет 20 %):

ПНО (ПНА) = ПР · 20% : 100%.

Постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на счете учета прибылей и убытков (субсчет «Постоянное налоговое обязательство») в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам.

Временные разницы

Под *временными разницами* понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом.

Временные разницы – это те доходы и расходы, которые учитываются для целей бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде, а для целей налогового учета не учитываются в текущем отчетном периоде, но могут быть учтены в других отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, под которым понимается сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем отчетном или в последующих отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

вычитаемые временные разницы;

налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;

применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг) в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

излишне уплаченного налога, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;

убытка, перенесенного на будущее, неиспользованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах;

применения в случае продажи основных средств разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;

наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета – исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;

прочих аналогичных различий.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;

признания выручки от продажи продукции (работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения – по кассовому методу;

отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;

применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

прочих аналогичных различий.

Одним из случаев, когда один и тот же расход в зависимости от порядка его отражения в бухгалтерском учете и порядка его принятия для целей налогового учета может выступать в качестве и вычитаемой временной разницы, и налогооблагаемой временной разницы, являются расходы в виде сумм начисленной амортизации по основным средствам.

Применение разных способов начисления амортизации основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета приводит к возникновению вычитаемых или налогооблагаемых временных разниц.

В случае когда расход на амортизацию, учтенный в целях бухгалтерского учета, превышает расход на амортизацию, принимаемый к учету в целях налогообложения прибыли, возникает вычитаемая временная разница.

В обратном случае, когда расход на амортизацию, учтенный для целей бухгалтерского учета, меньше величины расхода на амортизацию, принимаемого к учету в целях налогообложения прибыли, возникает налогооблагаемая временная разница.

Вычитаемая временная разница является источником образования *отложенного налогового актива*.

В бухгалтерском учете отложенный налоговый актив рассматривается как сумма налога, которая должна уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы (ОНА) признаются в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы (ВВР), и равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникающих в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату:

$$\textbf{ОНА} = \textbf{ВВР} \cdot 20\% : 100\%.$$

В случае законодательного изменения ставок налога на прибыль величина отложенных налоговых активов подлежит пересчету с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Отложенный налоговый актив отражается в учете записью:

Д 09 «Отложенные налоговые активы»;

К 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Отложенные налоговые активы отражаются в балансе в качестве внеоборотных активов.

Налогооблагаемая временная разница является источником образования *отложенного налогового обязательства*.

В бухгалтерском учете отложенное налоговое обязательство рассматривается как сумма налога, которая должная увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства (ОНА) признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы (НВР), и равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату:

ОНО = НВР · 20% : 100%.

В случае законодательного изменения ставок налога на прибыль величина отложенных налоговых обязательств подлежит пересчету с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

В бухгалтерском учете отложенное налоговое обязательство отражается записью:

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам»

К 77 «Отложенные налоговые обязательства»

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе в разделе четвертом в качестве долгосрочных обязательств.

Условный расход (доход) по налогу на прибыль

Постоянные налоговые обязательства (активы), отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при формировании текущего налога на прибыль (ТНП), признаваемого в соответствии с ПБУ 18/02 налогом на прибыль для целей налогообложения.

Для определения текущего налога на прибыль должна определяться текущая прибыль на основе корректировки бухгалтерской прибыли (убытка).

С этой целью в учетную практику введен новый объект бухгалтерского учета – *условный расход (условный доход) по налогу на прибыль*, под которым понимается сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка).

Условный расход по налогу на прибыль (УРНП) равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли (БП), сформированный в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату:

УРНП – БП · 20% : 100%.

Условный доход по налогу на прибыль (УДНП) равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерского убытка (БУ), сформированного в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату:

УДНП = БУ · 20% : 100%.

Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете следующей записью:

Д 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»

К 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете записью:

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам»

К 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»

Величина условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, скорректированная на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода, позволяет определить *текущий налог на прибыль*, который и признается налогом на прибыль для целей налогообложения.

Текущий налог на прибыль (ТНП) можно определить по следующей формуле:

ТНП = +(-) УРНП + ПНО – ПНА +(-) ОНА – (+) ОНО.

Изменениями, внесенными в ПБУ 18/02 приказом Минфина России от 11.02.2008 г. № 23н, из ПБУ 18/02 исключено понятие текущего налогового убытка, который в прежней редакции означал величину, противоположному текущему налогу на прибыль.

По налоговому законодательству сумма налога на прибыль не может быть отрицательной величиной.

Согласно п.8 ст. 274 НК РФ в случае, если сумма расходов, учтенных в отчетном (налоговом) периоде, превышает сумму доходов, то налоговая база признается равной нулю и, следовательно, налог на прибыль также равен нулю.

Так как сумма налога в убыточном периоде равна нулю, то и в бухгалтерском учете не может быть начислена отрицательная сумма налога на прибыль, которая в прежней редакции называлась текущим налоговым убытком.

В бухгалтерской отчетности текущий налог на прибыль должен быть отражен по строке 150 «Текущий налог на прибыль» отчета о прибылях и убытках (форма № 2).

В форме № 2 величина условного расхода (дохода) по налогу на прибыль не отражается.

На основании данных, приведенных в форме № 2, величина уловного расхода по налогу на прибыль определяется по приведенной выше формуле.

На основании полученных данных формируется чистая прибыль (убыток) отчетного периода, которая отражается по строке 190 формы № 2 и исчисляется в виде разницы между суммой прибыли до налогообложения (бухгалтерской прибыли и убытка) и суммой условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, скорректированного на сумму постоянных налоговых обязательств (активов).

При отсутствии постоянных разниц, вычитаемых временных разниц и налогооблагаемых временных разниц, которые влекут за собой возникновение постоянных налоговых обязательств (активов), отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, условный расход (условный доход) по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль.

Текущий налог на прибыль за каждый отчетный период должен признаваться в бухгалтерской отчетности в качестве обязательства, равного сумме неоплаченной величины налога.

Конечный финансовый результат

Балансовая прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей баланса.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) слагается из финансового результата от обычных видов деятельности и прочих доходов и расходов.

Конечный финансовый результат деятельности организации в отчетном году формируется на счете 99 «Прибыли и убытки».

К счету 99 открываются субсчета учета прибылей и убытков, условного расхода по налогу на прибыль, условного дохода по налогу на прибыль, постоянных налоговых обязательств и активов.

В течение отчетного года по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» отражают прибыли (доходы) организации, а по дебету – убытки:

прибыль или убыток от обычных видов деятельности – в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;

сальдо прочих доходов и расходов – в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»;

суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств, а также суммы подлежащих уплате налоговых санкций – в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов счета 99 «Прибыли и убытки» за отчетный период выявляется конечный финансовый результат отчетного периода.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается (производится реформация баланса). При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли

(убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При этом в бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

Д 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж»

К 99 «Прибыли и убытки» - отражена прибыль от продаж;

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж» - отражен убыток от продаж;

Д 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

К 99 «Прибыли и убытки» - отражена прибыль по прочим доходам;

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» - отражен убыток по прочим расходам;

Д 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Условный расход»

К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль» - начислен условный расход по налогу на прибыль;

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»

К 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Условный доход» - начислен условный доход по налогу на прибыль;

Д 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Постоянное налоговое обязательство»

К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль» - начислено постоянное налоговое обязательство;

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»

К 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Постоянный налоговый актив» - начислен постоянный налоговый актив;

Д 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Налоговые санкции»

К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налоговые санкции» - начислены налоговые санкции;

Д 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Постоянное налоговое обязательство»

К 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Налоговые санкции» - отражены налоговые санкции как постоянное налоговое обязательство.

Далее в конце года закрываются субсчета счета 99 «Прибыли и убытки» записями:

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Постоянное налоговое обязательство» - закрывается субсчет учета постоянных налоговых обязательств;

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Условный расход» - закрывается субсчет учета условного расхода по налогу на прибыль;

Д 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Условный доход»

К 99 «Прибыли и убытки» - закрывается субсчет учета условного дохода по налогу на прибыль

Далее заключительными записями декабря проводится реформация баланса:

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - отражена в учете нераспределенная (чистая) прибыль отчетного периода;

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К 99 «Прибыли и убытки» - отражен непокрытый убыток отчетного периода.

15.6. Реформация баланса

Как известно, перед составлением годового отчета нужно провести реформацию баланса. Она заключается в том, что бухгалтер закрывает счета, где учитывались финансовые результаты, то есть сводит их сальдо к нулю. Это делается для того, чтобы очистить записи по учету финансовых результатов за прошлые периоды.

Реформация баланса должна быть проведена по состоянию на 31 декабря. Этой датой бухгалтер закрывает счета 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы" и 99 "Прибыли и убытки".

Закрытие счета 90 «Продажи»

Сопоставляя обороты по субсчетам счета 90 «Продажи», в конце каждого месяца бухгалтер определяет финансовый результат деятельности предприятия. Так, если по итогам месяца фирма получила положительную разницу между выручкой, начисленными с выручки налогами и себестоимостью продаж, то бухгалтер делает такую запись:

Дебет 90 субсчет «Прибыль (убыток) от продаж»

Кредит 99 «Прибыли и убытки» - отражена прибыль за отчетный месяц.

Убыток же бухгалтер списывает проводкой:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 90 субсчет «Прибыль (убыток) от продаж» - отражен убыток за отчетный месяц.

В результате на конец каждого месяца сальдо по счету 90 «Продажи» равно нулю. Однако все субсчета счета 90 «Продажи» имеют сальдо, причем их величина увеличивается с января по декабрь. И только в конце года (31 декабря) остатки по этим субсчетам нужно списать на субсчет 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж».

В учете это будет отражено так:

Дебет 90 субсчет "Выручка"

Кредит 90 субсчет «Прибыль (убыток) от продаж» - закрыт субсчет «Выручка»;

Дебет 90 субсчет «Прибыль (убыток) от продаж»

Кредит 90 субсчет «Себестоимость продаж» - закрыт субсчет «Себестоимость продаж»;

Дебет 90 субсчет «Прибыль (убыток) от продаж»

Кредит 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» - закрыт субсчет «Налог на добавленную стоимость» и т.д.

Закрытие счета 91 «Прочие доходы и расходы»

На конец каждого месяца счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо не имеет. Однако у его субсчетов есть дебетовые или кредитовые остатки, причем их величина увеличивается с января по декабрь. 31 декабря так же, как и на счете 90 «Продажи», нужно закрыть все субсчета счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Проводки будут такими:

Дебет 91 субсчет «Прочие доходы»

Кредит 91 субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» - закрыт субсчет "Прочие доходы";

Дебет 91 субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 91 субсчет «Прочие расходы» - закрыт субсчет «Прочие расходы».

Закрытие счета 99 «Прибыли и убытки».

Чтобы узнать, как организация работала в отчетном году, бухгалтер должен сопоставить годовые дебетовые и кредитовые обороты по счету 99 «Прибыли и убытки».

Если предприятие по итогам года получило прибыль (по состоянию на 31 декабря на счете 99 «Прибыли и убытки» кредитовое сальдо), в учете делается проводка:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль» - отражена чистая (нераспределенная) прибыль отчетного года.

Если же предприятие по итогам года получило убыток (по состоянию на 31 декабря на счете 99 «Прибыли и убытки» дебетовое сальдо), в учете делается проводка:

Д 84 «Непокрытый убыток»

К 99 «Прибыли и убытки» - отражен непокрытый убыток отчетного года.

Суммы нераспределенной прибыли отчетного года в первую очередь направляются по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности на выплату дивидендов учредителям организации, на пополнение средств резервного капитала, на увеличение уставного капитала, на погашение убытков прошлых лет, а также на формирование средств фондов потребления и накопления, при условии того, что их создание предусмотрено учетной политикой предприятия. Формирование средств фондов потребления и накопления может быть организовано на отдельных субсчетах, открытых к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый) убыток».

Направления использования прибыли отражаются в учете следующими бухгалтерскими записями:

Дебет 84/1 «Нераспределенная прибыль» прошлых лет

Кредит 75/2 «Расчеты по выплате доходов» - начислен доход учредителям и акционерам.

Дебет 84/1 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»

Кредит 80 «Уставный капитал» - нераспределенная прибыль направлена на увеличение уставного капитала.

Дебет 84/1 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»

Кредит 82 «Резервный капитал» - нераспределенная прибыль отчислена в резервный капитал.

Дебет 84/1 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»

Кредит 84/2 «Непокрытый убыток» – нераспределенная прибыль направлена на покрытие убытков прошлых лет.

Собрание акционеров (учредителей) может принять решение вообще не распределять полученную прибыль или оставить нераспределенной какую-то ее часть. Это отражается записью:

Д 84 «Нераспределенная прибыль отчетного года»

К 84/1 «Нераспределенная прибыль прошлых лет» – неиспользованная часть прибыли присоединена к нераспределенной прибыли прошлых лет.

Организации могут заканчивать отчетный год с убытком. Компетентный орган может принять решение об оставлении на балансе предприятия непокрытого убытка отчетного года. В этом случае выявленный чистый убыток подлежит отражению в бухгалтерской отчетности. Однако наличие в бухгалтерской отчетности сведений об убытках резко снижает инвестиционную привлекательность организации. Поэтому ее руководство должно предпринять все меры для того, чтобы покрыть убыток.

При наличии убытка по результатам работы организации за отчетный год списание его с бухгалтерского баланса может осуществляться за счет различных источников.

За счет нераспределенной прибыли:

Дебет 84/1 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»

Кредит 84/2 «Непокрытый убыток» – нераспределенная прибыль прошлых лет направлена на покрытие убытков отчетного года.

За счет уставного капитала организации при доведении его до величины чистых активов:

Дебет 80 «Уставный капитал»

Кредит 84/2 «Непокрытый убыток» – уставный капитал уменьшен до величины чистых активов.

За счет средств резервного капитала:

Дебет 82 «Резервный капитал»

Кредит 84/2 «Непокрытый убыток» – средства резервного капитала направлены на погашение убытка отчетного года.

На погашение убытков простого товарищества могут быть направлены целевые взносы его участников:

Дебет 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»

Кредит 84/2 «Непокрытый убыток» – целевые взносы участников направлены на погашение убытков отчетного года.

При недостаточности имеющихся источников непокрытый убыток остается на балансе организации:

Дебет 84/3 «Непокрытый убыток прошлых лет»

Кредит 84/2 «Непокрытый убыток отчетного года» – непокрытый убыток отчетного года присоединен к непокрытому убытку прошлых лет.

15.7. Учет доходов будущих периодов

На формирование финансового результата деятельности организации оказывают влияние доходы, полученные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

В соответствии с приказом Минфина России от 24 декабря 2010 г. № 186н, которым были внесены изменения в отдельные Положения по бухгалтерскому учету из Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации исключен п. 81, в котором говорилось о том, что доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как доходы будущих периодов.

В состав доходов будущих периодов могут быть включены суммы:

- первоначальной стоимости основных средств, полученных организацией безвозмездно;
- бюджетных средств, полученных коммерческой организацией на финансирование расходов;
- неиспользованные на конец отчетного периода остатки средств целевого финансирования, предоставленного организации, которые учитываются в бухгалтерском учете на счете 86 «Целевое финансирование»;
- предстоящие поступления по недостачам, выявленным в отчетном периоде за предыдущие отчетные годы;
- разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и их стоимостью, числящейся в бухгалтерском учете организации.

Включать в состав доходов будущих периодов прочие поступления, которые не упомянуты ранее, организация не может, так как с 1 января 2011 г. в законодательстве по бухгалтерскому учету больше подобных указаний не имеется. В частности, имеются в виду те суммы, которые поступили за несколько месяцев вперед по договорам, заключенным на длительный срок и не предусматривающим перерасчетов по факту оказания услуг (выполнения работ), например:

- арендной платы;
- суммы, поступившие за перевозки по месячным и квартальным билетам;
- абонентской платы за пользование средствами связи.

Указанные поступления теперь должны учитываться в составе кредиторской задолженности в качестве авансов полученных. Это вытекает из п. 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, где сказано, если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из условий, перечисленных в п. 12 ПБУ 9/99, то в

бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

В ПБУ 9/99 также ничего не говорится о доходах будущих периодов. Получается, что любые поступления, начиная с января 2011 г., должны включаться либо в состав доходов, либо отражаться в составе кредиторской задолженности без промежуточного отражения в составе доходов будущих периодов.

Таким образом, нововведения, будут способствовать тому, что в балансе организации величина одного из важнейшего показателя - доходов будущих периодов, будет несколько заниженной. Это может несколько ухудшить финансовое положение организации, так как величина доходов будущих периодов влияет на величину чистых активов. Поскольку упрощенная формула расчета чистых активов согласно требованиям приказа Минфина России № 10, ФКЦБ России № 03-6/пз от 29.01.2003 г. выглядит следующим образом:

Чистые активы = Итог раздела III «Капитал и резервы» + статья «Доходы будущих периодов» - Задолженность учредителей по взносам в уставный капитал, отраженная в составе статьи «Дебиторская задолженность».

Доходы будущих периодов подлежат отнесению на финансовые результаты деятельности организации при наступлении периода, к которому они относятся.

Учет доходов будущих периодов ведется на пассивном счете 98 «Доходы будущих периодов».

По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами отражаются суммы доходов, относящихся к будущим отчетным периодам, а по дебету – суммы доходов, перечисленные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся.

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».

На субсчете 98/1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» учитываются

Аналитический учет по счету 98 «Доходы будущих периодов» ведется по каждому виду доходов.

На субсчете 98/1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» до 1 января 2011 г. учитывалось движение следующих доходов, относящихся к будущим отчетным периодам: арендной платы; платы за коммунальные услуги; абонементской платы за пользование средствами связи и др. С 1 января 2011 г. данный субсчет не применяется.

На субсчете 98/2 «Безвозмездные поступления» учитывается стоимость активов, полученных организацией безвозмездно.

По кредиту субсчет 98/2 «Безвозмездные поступления» в корреспонденции со счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы» и другими отражается рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно, а в корреспонденции со счетом 86 «Целевое финансирование» - сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организацией на финансирование целевых программ и проектов.

Суммы, учтенные по кредиту субсчете 98/2 «Безвозмездные поступления», списываются с дебета этого субсчета в кредит счета 91/1 «Прочие доходы»:

- по безвозмездно полученным основным средствам – по мере начисления амортизации;

- по иным безвозмездно полученным материальным ценностям – по мере списания их на счета учета затрат на производство и издержек обращения.

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.

Движение средств по данному субсчету отражается в учете следующими записями:

Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К 98/3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» - отражена сумма недостачи за прошлые годы, выявленная в отчетном году;

Д 73/2 «Расчеты с персоналом по возмещению материального ущерба»

К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - сумма недостачи отнесена в начет виновному;

Д 98/3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»

К 91/1 «Прочие доходы» - по мере погашения задолженности виновным лицом на сумму недостачи отражено увеличение прочих доходов организации.

На субсчете 98/4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостачам ценностей» учитывается разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и стоимостью, числящейся в учете организации.

Движение средств по данному субсчету отражается в учете следующими записями:

Д 73/2 «Расчеты с персоналом по возмещению материального ущерба»

К 98/4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостачам ценностей» - отражена в учете разница между суммой, подлежащей взысканию с виновного лица и балансовой стоимостью недостачи.

Д 98/4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостачам ценностей»

К 91/1 «Прочие доходы» - по мере погашения задолженности виновными, разница между суммой, подлежащей взысканию с виновного лица и балансовой стоимостью недостачи, отнесена в состав прочих доходов организации.

Аналитический учет по счету 98 «Доходы будущих периодов» ведется по каждому отдельному субсчету.

15.8. Практикум по бухгалтерскому учету финансовых результатов организации

Пример № 1

Предположим, что в отчетном периоде организация затратила на представительские расходы 20 000 руб. Однако для целей налогообложения прибыли, предположим, представительские расходы в пределах норм могут быть приняты только в сумме 14 000 руб. В соответствии с действующим законодательством в бухгалтерском учете представительские расходы должны быть признаны в полном объеме, а в налоговом учете только в пределах ее нормативной величины, т.е. 14 000 руб.

В связи с превышением фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли, над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым имеются ограничения по расходам, возникает постоянная разница.

По условиям примера превышение нормы представительских расходов приводит к возникновению в отчетном периоде постоянной разницы в сумме 6000 руб.

Данная постоянная разница приводит к образованию постоянного налогового обязательства, определяемого как произведение постоянной разницы на установленную ставку налога на прибыль:

6 000 руб. · 20 % : 100 % = 1 200 руб.

На эту сумму должна быть увеличена сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет за отчетный период.

В бухгалтерской отчетности постоянное налоговое обязательство (актив) справочно отражается по строке 200 отчета о прибылях и убытках (форма № 2).

Пример № 2

Предположим, что принят к бухгалтерскому учету объект основных средств первоначальной стоимостью 160 000 руб. Других объектов основных средств у организации не имеется. Срок полезного использования объекта составляет 60 месяцев, и отнесен к третьей амортизационной группе.

В первом случае допустим, что амортизация данного объекта основных средств начислялась в целях бухгалтерского учета по способу уменьшаемого остатка, а в целях налогообложения прибыли – по линейному способу. Также предположим, что в результате начисления амортизации объекта основных средств получены следующие данные:

Показатели	Для целей бухгалтерского учета, руб.	Для целей налогового учета, руб.
Принят к бухгалтерскому учету объект основных средств 14 февраля 2011 г. со сроком полезного использования 60 мес.	160 000	160 000
Сумма начисленной амортизации за 2011 г.	60 000	40 000
Балансовая стоимость объекта основных средств на 01 января 2012 г.	100 000	120 000

Из таблицы видно, что сумма начисленной амортизации для целей бухгалтерского учета, превышает сумму амортизации для целей налогообложения прибыли, поэтому возникает вычитаемая временная разница в сумме 20 000 руб. (60 000 – 20 000).

Эта разница приводит к образованию отложенного налогового актива:

20 000 руб. · 20% : 100% = 4 000 руб.

Во втором случае предположим, что амортизация этого же объекта основных средств начислялась в целях бухгалтерского учета по линейному способу, а в целях налогообложения прибыли – по нелинейному способу.

Предположим, что в результате начисления амортизации объекта основных средств получены следующие данные:

Показатели	Для целей бухгалтерского учета, руб.	Для целей налогообложения, руб.
Принят к бухгалтерскому учету объект основных средств 14 февраля 2011 г. со сроком полезного использования 60 мес.	160 000	160 000
Сумма начисленной амортизации за 2011 г.	40 000	72 460
Балансовая стоимость объекта основных средств на 01 января 2012 г.	120 000	87 540

Из таблицы видно, что сумма начисленной амортизации для целей бухгалтерского учета, меньше суммы амортизации для целей налогообложения прибыли, поэтому возникает налогооблагаемая временная разница в сумме 32 460 руб. (72 460 – 40 000).

Эта разница приводит к образованию отложенного налогового обязательства:

32 460 руб. · 20 % : 100 % = 6 492 руб.

Пример № 3

Предположим, что за отчетный 2011 год организация по данным бухгалтерского учета в отчете о прибылях и убытках (форма 2) отразила бухгалтерскую прибыль до налогообложения в сумме 140 000 руб.

Для целей бухгалтерского учета представительские расходы составили 20 000 руб., а для целей налогообложения они могут быть приняты в сумме 14 000 руб. (постоянная разница – 6 000 руб.).

Сумма процентов, начисленных и неоплаченных по банковскому кредиту на конец отчетного периода, составила 8 000 руб. (возникает вычитаемая временная разница в сумме 8 000 руб.).

Для целей бухгалтерского учета сумма начисленной амортизации по объектам основных средств составила 40 000 руб.

Для целей налогообложения прибыли сумма начисленной амортизации по объектам основных средств, которая может быть принята в качестве расхода, составляет сумму 72 460 руб. (возникает налогооблагаемая временная разница в сумме 32 460 руб.).

Представим данные примера в таблице

№ пп	Виды доходов и расходов	Суммы, учитываемые при определении бухгалтерской прибыли (убытка), руб.	Суммы, учитываемые при определении налогооблагаемой прибыли (убытка), руб.	Разницы, возникшие в отчетном периоде, руб.
1	Представительские расходы	20 000	14 000	6 000 (ПР)
2	Начисленные, но неоплаченные проценты по кредиту	8 000	-	8 000 (ВВР)
3	Сумма начисленной амортизации по амортизируемому имуществу	40 000	72 460	32 460 (НВР)

На основании приведенных данных рассчитаем условный расход по налогу на прибыль и текущий налог на прибыль.

Условный расход по налогу на прибыль определяется как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль:

$$140\,000 \text{ руб.} \cdot 20\ \% : 100\% = 28\,000 \text{ руб.}$$

Постоянное налоговое обязательство составит 1 200 руб. (6 000 руб. · 20 % : 100 %).

Отложенные налоговый актив составит 1 600 руб. (8 000 руб. · 20 % : 100 %).

Отложенное налоговое обязательство составит 6 492 руб. (32 460 · 20 % : 100 %).

На основании вышеприведенной формулы текущий налог на прибыль составит:

(28 000 руб. + 1 200 руб. + 1 600 руб. – 6 492 руб.) = 24 308 руб.

Используя данные примера № 3, схему расчета текущего налога на прибыль можно отразить в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ пп	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция Счетов	
			дебет	Кредит
1	Отражена сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период	28 000	99 субсчет «УР»	68
2	Отражена сумма постоянного налогового обязательства по представительским расходам	1 200	99 субсчет «ПНО»	68
3	Отражена сумма отложенного налогового актива по процентам за кредит	1 600	09	68
4	Отражена сумма отложенного налогового обязательства по начисленной амортизации	6 492	68	77

Величина текущего налога на прибыль, сформированного для целей бухгалтерского учета, определяется как сальдо по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль», которое в данном случае составляет 24 308 руб.

Для данного примера на основании полученных данных формируется чистая прибыль (ЧП) отчетного периода, которая исчисляется виде разницы между суммой бухгалтерской прибыли до налогообложения и суммой условного расхода по налогу на прибыль, скорректированного на сумму постоянных налоговых обязательств:

ЧП = БП – УРНП – ПНО

ЧП = 140 000 руб. – 28 000 руб. – 1 200 руб. = 110 800 руб.

Способ определения величины текущего налога на прибыль закрепляется в учетной политике организации.

Организация может использовать следующие способы определения величины текущего налога на прибыль:

а) на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете согласно ПБУ 18/02.

При этом величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль;

б) на основе налоговой декларации по налогу на прибыль.

При этом величина текущего налога на прибыль соответствует сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Для проверки механизма отражения расчетов по налогу на прибыль в системе бухгалтерского учета на правильность исчисления налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, можно произвести расчет текущего налога на прибыль, используя способ корректировки бухгалтерских данных в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль.

Рассмотрим корректировки в таблице:

№ пп	Показатели	Сумма, руб.
1	Прибыль согласно отчету о прибылях и убытках (бухгалтерская прибыль)	140 000
2	Увеличивается всего, в том числе на:	14 000
2.1	представительские расходы, превышающие лимит расходов	6 000
2.2	сумму начисленных и неоплаченных процентов по кредиту	8 000
3	Уменьшается всего, В том числе на:	32 460
3.1	Величину амортизационных отчислений, отраженную в бухгалтерском учете ниже величины амортизационных отчислений, принятой в целях налогообложения прибыли	32 460
4	Итого налогооблагаемая прибыль	121 540

Налогооблагаемая прибыль составляет 121 540 руб.

Текущий налог на прибыль равен 24 308 руб. (121 540 руб. · 20 % : 100 %).

Таким образом, по условиям примера № 3 и данным бухгалтерского учета в отчете о прибылях и убытках (форма 2 приводится в сокращенном виде) по итогам отчетного года будут отражены следующие данные:

Показатель		За отчетный период, руб.
Наименование	код	
1	2	3
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	140 000
Отложенные налоговые активы	141	1 600
Отложенные налоговые обязательства	142	(6492)
Текущий налог на прибыль	150	(24 308)
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	110 800
Справочно Постоянные налоговые обязательства (активы)	200	1 200

С учетом данных примера и данных, полученных для целей бухгалтерского учета, лист 02 «Расчет налога на прибыль организаций» Декларации по налогу на

прибыль организаций будет иметь следующий вид (форма листа 02 приводится в сокращенном виде):

Показатели	Код строки	Сумма, руб.
1	2	3
Итого прибыль (убыток)	060	121 540
Налоговая база для исчисления налога	120	121 540
Ставка налога на прибыль – всего (%)	140	20
Сумма исчисленного налога на прибыль - всего	180	24 308

Таким образом, величина текущего налога на прибыль 24 308 руб., сформированная для целей бухгалтерского учета и отражаемая в форме 2 «Отчете о прибылях и убытках», равна величине налога на прибыль 24 308 руб., подлежащая уплате в бюджет и отражаемого в декларации по налогу на прибыль организаций.

В последующих отчетных периодах, например, по мере списания амортизации основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, общая сумма списанной амортизации сравняется к концу срока полезного использования данного основного средства.

Таким образом, по мере списания амортизации постепенно будет происходить уменьшение налогооблагаемых временных разниц и, следовательно, будет происходить уменьшение (погашение) отложенных налоговых обязательств, отраженных ранее на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Контрольные вопросы:

1. Что следует понимать под доходами и расходами по обычным видам деятельности?
2. Каким образом классифицируются доходы и расходы организации для целей бухгалтерского учета?
3. Какие доходы и расходы относятся к прочим?
4. Назовите элементы расходов организации по обычным видам деятельности.
5. Назовите условия признания в бухгалтерском учете доходов и расходов организации.
6. Каким образом классифицируются доходы и расходы организации для целей налогообложения прибыли?
7. На каких счетах учитываются доходы и расходы по обычным видам деятельности, а также конечный финансовый результат деятельности организации?
8. Что следует понимать под временными и постоянными разницами?
9. В результате каких операций возникают временные и постоянные разницы?
10. Каким образом рассчитывается величина постоянных налоговых обязательств и постоянных налоговых активов?
11. Приведите формулу расчета величины текущего налога на прибыль.

12. В чем суть реформации баланса?
13. Какие доходы относятся к будущим?
14. В чем экономический смысл величины чистых активов предприятия и как он рассчитывается?

Глава 16. Бухгалтерский баланс и отчетность

16.1. Бухгалтерская отчетность: основные понятия и требования. 16.2. Требования, предъявляемые к составлению отчетности. 16.3. Порядок составления бухгалтерской отчетности и правила оценки статей баланса. 16.4. Состав бухгалтерской отчетности организации. 16.5. Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности. 16.6. Практикум по бухгалтерской отчетности организации.

16.1. Бухгалтерская отчетность: основные понятия и требования

В условиях рыночной экономики и перехода к ней, предприятие – самостоятельный элемент экономической системы – взаимодействует с партнерами по бизнесу, бюджетами различных уровней, собственниками капитала и другими субъектами, в процессе чего с ними возникают финансовые отношения. В связи с этим появляется необходимость финансового управления фирмы, т.е. разработки определенной системы принципов, методов и приемов регулирования финансовых ресурсов, обеспечивающих достижение тактических и стратегических целей организации.

Базой для принятия управленческих решений на предприятии является информация экономического характера. Решения принимает не только администрация организации, но и другие пользователи экономической информации (заинтересованные стороны, находящиеся за пределами фирмы и нуждающиеся в информации для принятия решений в отношении данного предприятия). Внутренние пользователи оперируют учетной информацией, внешние – данными финансовой отчетности организации. И те, и другие данные формируются в процессе бухгалтерского учета предприятия.

В системе экономической информации бухгалтерская отчетность является одним из важнейших инструментов управления содержащих наиболее синтезированную и обобщенную информацию, а также основой объективной оценки хозяйственной деятельности предприятия, базой текущего и перспективного планирования, действенным инструментом для принятия управленческих решений.

Завершающей стадией учетного процесса является составление бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность — единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах его хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам на определенную отчетную дату.

Показатели бухгалтерской отчетности прямо и косвенно формируются из счетов Главной книги или выводятся из учетных данных, получаемых в результате специальных расчетов. Отсюда вытекает органическая связь между бухгалтерским учетом и бухгалтерской отчетностью, которая состоит в том, что сводные учетные данные переходят в соответствующие формы отчетности в виде синтетических итоговых показателей.

По своему назначению бухгалтерская отчетность является основным источником информации о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменении в ее финансовом положении. Финансовое положение организации определяется находящимися в ее распоряжении активами, структурой обязательств и капитала организации, а так же ее способностью адаптироваться к изменениям в среде функционирования. Информация о финансовых результатах позволяет оценить потенциальные изменения в ресурсах. Данные об изменениях в финансовом положении организации дают возможность оценить ее инвестиционную, финансовую и текущую деятельность в отчетном периоде.

Тщательное изучение бухгалтерской отчетности позволяет вскрыть причины достигнутых успехов либо недостатков в работе, наметить пути совершенствования деятельности организации.

В современной системе бухгалтерского учета организации формируют информацию, как для внешних, так и для внутренних пользователей. В условиях рыночных отношений число пользователей бухгалтерской отчетности может насчитывать сотни юридических и физических лиц, желающих иметь информацию о хозяйствующем субъекте. В ст.1 Федерального закона «О бухгалтерском учете» перечислены основные задачи бухгалтерского учета:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям;

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям для контроля соблюдения законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами, исполнением обязательств;

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

Основные интересы пользователей информации, формирующейся в бухгалтерском учете:

Внутренние пользователи:

Руководители организации – лица, назначаемые собственниками для осуществления оперативного управления, нуждаются в информации о финансовом состоянии организации. Имея такую информацию, руководство обеспечивает эффективное управление для принятия соответствующих управленческих решений.

Акционеры - на основе данных бухгалтерской отчетности оценивают, насколько эффективно администрация выполняет свои функции, то есть насколько финансово успешно функционирует организация.

Работники организации – хотят иметь информацию о финансовом положении и о доходах, поскольку от этого зависит размер их заработной платы, стабильность рабочих мест.

Внешние пользователи:

Коммерческие партнеры – поставщики, которым необходимо знать о платежеспособности организации и покупатели, которые должны быть уверены в том, что организация является надежным источником поставок.

Кредиторы – банки и другие заимодавцы, предоставляющие организации краткосрочные и долгосрочные кредиты, должны быть уверены в том, что организация будет способна погасить ссуду и выплатить проценты.

Налоговые органы – им необходимо иметь информацию о прибыли организации и ее имущественном положении для определения сумм налогов.

Обобщая все вышеуказанное, можно сделать вывод. Внешние пользователи бухгалтерской информации по данным отчетности получают возможность:

- оценить финансовое положение потенциальных партнеров;
- принять решение о целесообразности и условиях ведения дел с тем или иным партнером;
- избежать выдачи кредитов ненадежным клиентам;
- оценить целесообразность приобретения активов той или иной организации;
- правильно построить отношения с заказчиками и т.д.

Для внутренних пользователей бухгалтерская отчетность, а также данные учета, послужившие основой для ее формирования, являются важными показателями, как для оперативного управления, так и для контроля сохранности своего имущества.

Бухгалтерскую отчетность, предоставляемую организацией различным пользователям можно классифицировать по различным признакам, в частности: по видам; по периодичности составления; по степени обобщения отчетных данных; по объему сведений, включаемых в отчетность.

Раскроем более подробно классификацию бухгалтерской отчетности по названным признакам.

По видам отчетность подразделяется на:

а) *бухгалтерскую* – содержит сведения об имуществе, обязательствах и финансовых результатах деятельности организации в стоимостных показателях.

б) *статистическую* – составляется на основе данных бухгалтерского учета, в ней находят отражение отдельные показатели хозяйственной деятельности предприятия, как в стоимостном, так и в натуральном выражении.

в) *оперативную* – составляется на основе данных оперативного учета, в ней отражаются данные за короткие промежутки времени (день, декада и т.п.). Эти показатели используют для оперативного контроля и управления предприятием.

По периодичности составления отчетность подразделяется на:

а*) внутригодовую (промежуточную)* – это отчетность за день, декаду, месяц, квартал, полугодие, девять месяцев.

б) *годовую* – это отчетность организации за год, составляется на 1 января года, следующего за отчетным.

По степени обобщения отчетных данных отчетность подразделяется на:

а) *первичную* – составляет организация, как самостоятельный хозяйствующий субъект

б) *сводную* – составляет вышестоящая (головная) организация на основании первичных отчетов зависимых организаций

По объему сведений отчетность подразделяется на:

а) *внутреннюю* – характерна для деятельности отдельного участка организации, составляется для использования внутри организации

б) *внешнюю* – характерна для организации в целом, составляется для внешних пользователей.

16.2. Требования, предъявляемые к составлению отчетности

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете», Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, ПБУ «Бухгалтерская отчетность организации», Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации сформированы основные требования к бухгалтерской отчетности.

Сформированная организацией бухгалтерская отчетность должна соответствовать следующим требованиям:

- достоверности и полноты;
- нейтральности;
- целостности;
- последовательности;
- сопоставимости;
- существенности;
- соблюдения отчетного периода.

Бухгалтерская отчетность должна давать *достоверное и полное* представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Требование *нейтральности* означает, что при формировании бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена нейтральность содержащей в ней информации, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Требование *целостности* означает необходимость включения в бухгалтерскую отчетность данных обо всех хозяйственных операциях, осуществленных как организацией в целом, так и ее филиалами, представительствами и иными подразделениями, в том числе выделенными на отдельные балансы.

Требование *последовательности* означает необходимость соблюдения постоянства в содержании и формах бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного года к другому.

В соответствии с требованием *сопоставимости* в бухгалтерской отчетности должны содержаться данные, позволяющие осуществить их сравнение с аналогичными данными как минимум за два года – предыдущий и отчетный.

В соответствии с требованием *существенности* показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности, если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Показатель считается существенным, если его не раскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации.

Порог существенности определен как сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее ***пяти*** процентов.

В соответствии с требованием *соблюдения отчетного периода* организация при составлении бухгалтерской отчетности должна придерживаться принятых ею в установленном порядке содержания и форм бухгалтерской отчетности от одного отчетного года к другому.

Кроме указанных выше требований при составлении бухгалтерской отчетности должны соблюдаться следующие к ее оформлению:

- бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке;
- бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте Российской Федерации;
- бухгалтерская отчетность должна быть подписана руководителем и главным бухгалтером организации;
- в формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок;
- незаполненные строки, графы в формах отчетности, прочеркиваются при отсутствии у организации соответствующих активов, обязательств, доходов, расходов, хозяйственных операций;
- данные представляемой бухгалтерской отчетности должны приводиться в тысячах рублей без десятичных знаков. Организациям, имеющим существенные обороты продаж, обязательств и т.д., разрешается приводить данные в представляемой бухгалтерской отчетности в миллионах рублей без десятичных знаков;
- если в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету показатель имеет отрицательное значение (например, непокрытый убыток прошлых лет и отчетного периода), то в бухгалтерской отчетности этот показатель показывается в круглых скобках.

При составлении бухгалтерской отчетности должны быть соблюдены требования положений по бухгалтерскому учету и других нормативных документов по бухгалтерскому учету по раскрытию в бухгалтерской отчетности информации:

- об изменениях учетной политики, оказавших или способных оказать существенное влияния на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации;

- об операциях в иностранной валюте;

- о материально-производственных запасах;

- об основных средствах и нематериальных активах;

- о доходах и расходах организации;

- о последствиях событий после отчетной даты;

- о последствиях условных фактов хозяйственной деятельности и др.

Общим требованием ко всем формам бухгалтерской отчетности является обязательное указание в верхней части этих форм идентификационных сведений и данных об организации, свидетельствующим о виде деятельности организации, ее организационно-правовой форме и иных сведений, необходимых для полной идентификации организации.

16.3. Порядок составления бухгалтерской отчетности и правила оценки статей баланса

Для того чтобы бухгалтерская отчетность соответствовала предъявляемым к ней требованиям, при составлении бухгалтерских отчетов должно быть обеспечено соблюдение следующих условий: полное отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации всех производственных ресурсов, готовой продукции и расчетов; полное совпадение данных синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетов и балансов с данными синтетического и аналитического учета; осуществление записи хозяйственных операций в бухгалтерском учете только на основании надлежаще оформленных оправдательных документов или приравненных к ним технических носителей информации; правильная оценка статей баланса.

Составлению отчетности должна предшествовать значительная подготовительная работа, осуществляемая по заранее составленному специальному графику. Важным этапом подготовительной работы составления отчетности является закрытие в конце отчетного периода всех операционных счетов: калькуляционных, собирательно-распределительных, сопоставляющих, финансово-результативных. До начала этой работы должны быть осуществлены все бухгалтерские записи на синтетических и аналитических счетах (включая результаты инвентаризации), проверена правильность этих записей.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. Также указывается дата составления бухгалтерского баланса.

Общие правила оценки статей бухгалтерского баланса установлены нормами ПБУ 4/99 и соответствующих Положений по бухгалтерскому учету.

В соответствии с указанными положениями хозяйственные средства и источники их образования отражаются в бухгалтерском балансе в следующей оценке:

- основные средства, нематериальные активы и доходные вложения в материальные ценности – по их остаточной стоимости;

- объекты незавершенные строительством – по фактическим затратам для инвестора (застройщика);

- финансовые вложения – по первоначальной стоимости или по текущей рыночной стоимости;

- материальные запасы – по их фактической себестоимости;

- затраты в незавершенном производстве – по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости; по прямым статьям затрат или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов – в массовом и серийном производстве; по фактически произведенным затратам – при единичном производстве продукции;

- расходы на продажу в торговых организациях – в сумме издержек (в части транспортных расходов), приходящихся на остаток непроданных товаров;

- готовая и отгруженная продукция – по полной или неполной фактической производственной себестоимости и по полной или неполной нормативной (плановой) себестоимости;

- товары – по стоимости их приобретения (по покупной цене);

- товары отгруженные – по полной фактической себестоимости или по полной нормативной себестоимости;

- расходы будущих периодов – в сумме расходов, фактически произведенных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам;

- дебиторская задолженность – в суммах задолженности дебиторов, вытекающих из договоров и бухгалтерских записей и признаваемых организацией правильными;

- денежные средства в кассе, на расчетных, валютных, специальных и иных счетах организации – в сумме остатков денежных средств, выраженных в рублях;

- уставный капитал – в размере, зафиксированном в учредительных документах организации;

- резервный капитал – в сумме остатка неиспользованных средств резервного капитала;

- добавочный капитал – в сумме прироста стоимости имущества по переоценке и сумм эмиссионного дохода;

- целевые финансирования и поступления – в сумме остатка неиспользованных средств целевого финансирования;

- нераспределенная прибыль прошлых лет – в сумме остатка прибыли, оставшейся в распоряжении организации по результатам работы за прошлый год;

- нераспределенная прибыль отчетного года - в сумме нераспределенной прибыли отчетного года в оценке нетто, рассчитываемой в виде разницы между валовой прибылью отчетного года и причитающейся к уплате налога на прибыль и других платежей из прибыли, включая санкции за нарушение законодательства о налогах и сборов;

- краткосрочные и долгосрочные займы и кредиты – в сумме кредиторской задолженности по непогашенным кредитам и займам с учетом причитающихся по ним процентов;

- кредиторская задолженность - в суммах задолженности по обязательствам предприятия перед кредиторами, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых организацией правильными;

- доходы будущих периодов – в суммах, учитываемых в соответствии с правилами бухгалтерского учета как доходы будущих периодов;

- резервы предстоящих расходов – в сумме остатков неиспользованных средств, зарезервированных организацией в виде резервов различных назначений;

Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин (например, величины сумм амортизационных отчислений), которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случае, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

16.4. Состав бухгалтерской отчетности организации

Бухгалтерская (финансовая) отчётность - совокупность итоговых данных бухгалтерского учёта, выраженная в определённой системе показателей, используется для анализа имущественного состояния хозяйственных процессов, обязательств и финансовых результатов.

В настоящее время для годовой и промежуточной отчетности применяют формы, рекомендованные Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н.

В состав годовой и промежуточной бухгалтерской отчетности включаются следующие формы:

бухгалтерский баланс ф. 1;

отчет о прибылях и убытках ф. 2;

отчет об изменениях капитала ф. 3;

отчет о движении денежных средств ф. 4;

отчет о целевом использовании полученных средств ф. 6;

пояснительная записка.

Приложение к бухгалтерскому балансу ф. 5 удалено из перечня. Соответствующая информация должна быть перенесена в пояснительную записку.

Помимо этих форм в состав отчетности включается аудиторское заключение (если в соответствии с федеральным законом организация подлежит обязательному аудиту), подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации.

Отчет о целевом использовании полученных средств рекомендуется включать в состав бухгалтерской отчетности только некоммерческим организациям.

Субъекты малого предпринимательства в соответствии с требованиями нового Приказа представляют формы бухгалтерской отчетности в полном объеме,

но в упрощенном виде. Ранее им предоставлялось право представлять бухгалтерскую отчетность в меньшем объеме (ф. 1 и ф. 2) и в упрощенном виде.

Бухгалтерский баланс ф.1

Одним из признаков юридического лица согласно ст. 48 Гражданского кодекса РФ является наличие у него самостоятельного бухгалтерского баланса, свидетельствующие об имущественной обособленности хозяйствующего субъекта. По бухгалтерскому балансу определяют финансовый результат работы организации в виде наращения собственного капитала за отчетный период, на основе которого судят о способности руководителей сохранять или приумножать вверенные им материальные и денежные ресурсы.

Виды бухгалтерских балансов:

- вступительный (организационный);
- операционный;
- соединительный;
- разделительный;
- санируемый;
- ликвидационный;
- сводный;
- сводно-консолидируемый.

В бухгалтерском балансе обобщенно отражаются в денежной оценке состояние хозяйственных средств и источников их образования на определенную отчетную дату. Бухгалтерский баланс является основной формой бухгалтерской отчетности и составляется на основе данных, отраженных в Главной книге или оборотной ведомости за соответствующий отчетный период. Остатки по дебету и кредиту синтетических счетов, отраженные в вышеназванных документах, служат основой для составления бухгалтерского баланса организации.

Статьи актива и пассива баланса отражаются по отдельным строкам, соответствующим тем или иным показателям баланса, а сами показатели баланса построчно обозначены соответствующими кодами, приведенными в графе 2 формы бухгалтерского баланса.

Отчет о прибылях и убытках

Второй составляющей бухгалтерской отчетности является отчет о прибылях и убытках, которые в соответствии с основной задачей бухгалтерского учета должен дать “полную и достоверную информацию о деятельности организации …”. Финансовый результат в отчете о прибылях и убытках определяется как разница между сальдо доходов и расходов, исчисленный с начала года нарастающим итогом за соответствующий отчетный период.

Существуют пять экономических принципов составления Отчета о прибылях и убытках:

принцип расчета финансового результата методом брутто (недопущение взаимозачета статей доходов и расходов);

принцип детализации доходов и расходов (детализация доходов и расходов по видам);

принцип построения Отчета о прибылях и убытках по функциям управления (детализация затрат по функциям управления – производство, управление и сбыт);

принцип периодизации (отражение возникших в отчетном периоде доходов и расходов в зависимости от отношения к отчетному периоду их причин);

принцип разделение результатов (разделение финансового результата на результат от основной и прочей деятельности).

Если при заполнении Бухгалтерского баланса используется сальдо по счетам бухгалтерского учета, то для заполнения Отчета о прибылях и убытках необходимы итоговые обороты по соответствующим счетам.

В Отчете приводятся данные за два года.

Совместным Приказом Госкомстата и Минфина России от 14.11.2003 № 475/102н ряду показателей Отчета о прибылях и убытках присвоены обязательные коды. Эту кодировку целесообразно применять и во всех остальных случаях представления отчетности.

В соответствии с ПБУ 9/99 в отчете о прибылях и убытках доходы организации за соответствующий отчетный период отражаются с подразделением на выручку и прочие доходы.

В соответствии с ПБУ 10/99 в отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы и прочие расходы.

В разделе «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» отражаются доходы и расходы по обычным видам деятельности организации, относящимся к основной деятельности организации по предназначению.

Согласно ПБУ 10/99 коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности организации.

В случае признания организацией управленческих расходов полностью в себестоимости проданных продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности, по данной статье отражаются затраты на производство проданных продукции, работ, услуг без учета общепроизводственных расходов. При этом общепроизводственные расходы отражаются по статье «Управленческие расходы».

Расходы, связанные с реализацией продукции, работ, услуг, а также издержки обращения в торговых организациях должны отражаться по статье «Коммерческие расходы».

По статье «Валовая прибыль» указывается величина валовой прибыли организации, которая определяется как разница между данными статьи «Выручка…» и данными статьи «Себестоимость…».

По статье «Прибыль (убыток) от продаж» указывается финансовый результат по обычным видам деятельности организации. Эта величина определяется в виде разницы между данными статьи «Валовая прибыль» и данными статей «Коммерческие расходы» и «Управленческие расходы».

В разделе «Прочие доходы и расходы» по статье «Проценты к получению» отражаются доходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами процентов по облигациям и депозитам, по государственным ценным бумагам, по выданным займам.

По статье «Проценты к уплате» отражаются расходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами к уплате процентов по облигации, акциям, по полученным организацией кредитам и займам.

Доходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций и подлежащие к получению по сроку в соответствии с учредительными документами, отражаются в составе прочих доходов по статье «Доходы от участия в других организациях».

Остальные доходы и расходы, отражаются по статьям «Прочие доходы» и «Прочие расходы».

По статье «Прочие доходы» отражаются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности по договору простого товарищества;
- поступления от продаж основных средств, нематериальных активов, материальных запасов и иных активов, отличных от денежных средств, продукции, товаров;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий хозяйственных договоров;
- стоимость активов, полученных безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- курсовые разницы;
- суммы дооценок активов и др.

По статье «Прочие расходы» отражаются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы, полезные модели и других видов интеллектуальной собственности;

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

- отчисления в резервные фонды, создание которых предусмотрено в соответствии с законодательством РФ;

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями (например, за расчетно-кассовое обслуживание);

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий хозяйственных договоров;

- возмещение причиненных организацией убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

- суммы дебиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

- курсовые разницы;

- суммы уценки активов и др.

По статье «Прибыль (убыток) до налогообложения» показывается общий финансовый результат организации за отчетный период.

По статье «Текущий налог на прибыль» отражается сумма текущего налога на прибыль, представляющая собой налог на прибыль для целей налогообложения и отраженная в бухгалтерском учете как задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль организаций.

Чистая прибыль организации за отчетный период или убыток представляет собой конечное сальдо по счету 99 «Прибыль и убытки».

Для обеспечения сопоставимости и сравнимости показателей в форме 2 предусматривается указание показателей за аналогичный период предыдущего года.

Отчет об изменениях капитала

Этот Отчет заполняют организации, в которых в соответствии с законодательством формируется уставный, добавочный, резервный капиталы. К таким организация относятся акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью.

Для заполнения этой формы требуются данные, отраженные на счетах:

80 «Уставный капитал»

82 «Резервный капитал»

83 «Добавочный капитал»

84 «Нераспределенная прибыль»

Отчет состоит из трех разделов (раздел I «Капитал», раздел II «Резервы предстоящих расходов», раздел III «Оценочные резервы»), каждый из которых предполагает детализацию исходя из учредительных документов и установленной учетной политики. Кроме того, в этой форме предусмотрена справочная информация, в которой раскрываются факторы, повлиявшие на увеличение или уменьшение капитала за отчетный и предыдущий годы.

Справочно в отчете об изменениях капитала коммерческие организации отражают данные о стоимости чистых активов для оценки степени ее ликвидности.

Таким образом, Отчет об изменении капитала имеет целью представления информации об источниках формирования собственного капитала организации за отчетный период и причинах его изменения. Поэлементный анализ формы № 3 позволяет охарактеризовать способность организации к самофинансированию и наращению капитала. В зависимости от причин изменения статей отчета может быть оценен вклад собственного капитала в формировании активов.

Отчет о движении денежных средств

В этом отчете отражаются источники денежных средств организации и направления их использования. Как и в других формах, сведения даются за отчетный период (графа 3) и за предыдущий (графа 4) годы.

Структурно Отчет подразделяется на три части, содержащие информацию о текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

К *текущей деятельности* относятся виды деятельности, которые организация признала основными. Организация может предоставлять информацию о потоках денежных средств от текущей деятельности, используя прямой и косвенный методы.

К *инвестиционной деятельности* относятся операции, связанные с приобретением объектов недвижимости, производственного оборудования, нематериальных активов и т.п. долгосрочных инвестиций. Кроме того, в этом разделе отражаются долгосрочные финансовые вложения и средства, полученные от реализации объектов основных средств, нематериальных активов и т.п. активов.

К *финансовой деятельности* относятся операции, связанные с выпуском собственных ценных бумаг, получением и погашением займов и кредитов, а так же выплатами по договорам лизинга.

При заполнении Отчета используются данные о движении денежных средств по кассе, расчетному и, если у организации имеются, валютному и другим специальным счетам в банкам.

Главная цель такого Отчета – дать представление о способности организации создавать денежные средства в размере и в сроки, необходимые для осуществления планируемых расходов.

Пояснительная записка

В Федеральном законе «О Бухгалтерском учете» впервые в России на законодательном уровне установлены основные требования к составлению пояснительной записки, которая является составной частью бухгалтерской отчетности организации. В пояснительной записке следует привести краткую характеристику деятельности организации, основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные результаты деятельности организации, а так же решения по итогам рассмотрения годовой отчетности, т.е. существенную

информацию, полезную для получения более полной и объективной картины об имущественном и финансовом положении организации. Кроме того, необходимо привести данные о доходах, расходах и обязательств, выявленных после даты составления годового бухгалтерской отчетности до ее предоставления и существенно влияющих на оценку имущественного и финансового положения организации, включая принятые решения о распределении прибыли.

В пояснительной записке должна содержаться информация о данных, которые предусмотрены Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках должны раскрывать следующие дополнительные данные:

о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов НМА;

о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов ОС;

о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода арендованных ОС;

о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов финансовых вложений;

о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов дебиторской задолженности;

об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации;

о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных, количестве акций, выпущенных, но неоплаченных или оплаченных частично, номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ;

о составе резервов предстоящих расходов, оценочных резервов, о наличии на начало и конец отчетного периода и движении денежных средств в течение отчетного периода;

о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов кредиторской задолженности;

об объемах продаж продукции, товаров, работ и услуг по видам (отраслям) деятельности и географическим рынкам сбыта;

о составе затрат на производство (издержках обращения);

о составе прочих доходов и расходов;

о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей организации;

о прекращенных операциях;

о связанных сторонах;

о государственной помощи;

о прибыли, приходящейся на одну акцию.

Составной частью пояснительной записки или самостоятельным элементам годового бухгалтерского отчета может стать отчет исполнительного органа. Этот отчет согласно требованиям ПБУ 4/99 должен характеризовать развитие деятель-

ности организации в отчетном периоде и основные факторы, повлиявшие на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации.

В пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета, если они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности.

Акционерные общества в пояснительной записке приводят (фамилии и должности) членов совета директоров (наблюдательного совета), членов исполнительного органа, общую сумму выплаченного им вознаграждения. При этом описываются все виды выплаченного вознаграждения – оплата труда, премии, комиссионные и иные имущественные предоставления (льготы и привилегии).

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации организация также объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны также раскрываться дополнительные данные, в частности, информация о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности, информация о связанных сторонах, информация по операционным и географическим сегментам, информация по прекращаемой деятельности. Информация по этим данным может представляться в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности или включаться в пояснительную записку в виде отдельных разделов.

Дополнительные данные, раскрываемые в пояснениях к бухгалтерской отчетности

Информация о событиях после отчетной даты

Событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты хозяйственной деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год.

Примерный перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты, приведен в приложении к ПБУ 7/98. Согласно данному перечню к событиям после отчетной даты могут быть отнесены следующие факты хозяйственной деятельности:

- произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату;

- объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства;

- получение информации о финансовом состоянии и результатах дочернего или зависимого общества, ценные бумаги которого котируются на фондовых

биржах, подтверждающей устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации;

- продажа производственных запасов после отчетной даты, удостоверяющая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату, был необоснован;

- объявление дивидендов дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествовавшие отчетной дате;

- обнаружение после отчетной даты того обстоятельства, что процент готовности объекта строительства, использованный для определения финансового результата по состоянию на отчетную дату, был необоснован;

- получение от страховой организации материалов по уточнению размеров страхового возмещения, по которому по состоянию на отчетную дату велись переговоры;

- обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете при осуществлении деятельности организации, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период.

К событиям, свидетельствующим о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, также относятся:

- приобретения предприятия как имущественного комплекса;

- принятие решения о реорганизации предприятия;

- реконструкция или планируемая реконструкция;

- крупная сделка, связанная с приобретением и (или) выбытием основных средств и финансовых вложений;

- принятие решения об эмиссии акций или иных ценных бумаг;

- пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена или повреждена значительная часть активов организации;

- прекращение существенной части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;

- существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;

- непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;

- действия органов государственной власти (национализация, изменение налогового законодательства и т.д.).

В случае если событие после отчетной даты не является существенным, оно не отражается в бухгалтерской отчетности, а раскрывается только в пояснениях к ним.

Существенное событие после отчетной даты подлежит отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его влияния на организацию.

Существенность события после отчетной даты организация определяет самостоятельно исходя из общих требований к бухгалтерской отчетности.

Информация об условных фактах хозяйственной деятельности

Условный факт хозяйственной деятельности – это событие, имеющий место по состоянию на отчетную дату, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность.

К условным фактам относятся:

- не завершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком, и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды;
- не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;
- выданные до отчетной даты гарантии, поручительства и другие виды обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили;
- учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, срок платежа по которым не наступил до отчетной даты;
- какие-либо осуществленные до отчетной даты действия других организаций и лиц, в результате которых организация должна получить компенсацию, величина которой является предметом судебного разбирательства;
- выданные организацией гарантийные обязательства в отношении проданных ею в отчетном периоде продукции;
- обязательства в отношении охраны окружающей среды;
- продажа или прекращение какого-либо направления деятельности организации, например, закрытие подразделений организации или их перемещение в другой географический регион;

Не относится к условным фактам:

- факты снижения или увеличения стоимости материально-производственных запасов и финансовых вложений организации на отчетную дату;
- будущие расходы организации, которые признаются в бухгалтерском учете после получения от поставщика платежных документов, например, по абонентской оплате услуг связи, оплате стоимости подписки на периодические издания и т.п.;
- факты хозяйственной деятельности организации, если вероятность уменьшения либо увеличения в будущем экономических выгод организации, обусловленных каким-либо фактом хозяйственной деятельности, не является высокой или очень высокой.

Примерный порядок оценки вероятности увеличения или уменьшения экономических выгод организации приведен в приложении к ПБУ 8/01. В нем предусмотрена следующая градация вероятности наступления условного факта:

- очень высокая – 95 – 100 %;
- высокая – 50 – 95 %;
- средняя – 5 – 50 %;
- малая – 0 – 5 %.

Согласно ПБУ 8/01 событие признается условным фактом только в том случае, если вследствие этого события организация в будущем предполагает с высокой или очень высокой степенью вероятности (более 50 %) увеличить свои экономические выгоды или уменьшить их. Если вероятность наступления последствий события низка (менее 50 %), то такое событие не признается условным фактом хозяйственной деятельности.

Последствиями условного факта, определяемыми по состоянию на отчетную дату при формировании бухгалтерской отчетности, могут быть условные обязательства или условные активы.

Под *условным обязательством* понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации.

К условным обязательствам относятся:

- существующее на отчетную дату обязательство организации, в отношении величины либо срока исполнения которого существует неопределенность;

- возможное (предполагаемое) обязательство организации, существование которого на отчетную дату может быть подтверждено исключительно наступлением либо не наступлением будущих событий, не контролируемых организацией.

Под *условным активом* понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности приведет к увеличению экономических выгод организации.

Вероятность наступления последствий условного факта бухгалтер может оценить самостоятельно, основываясь на собственном опыте или с привлечением экспертов для такой оценки.

Все существенные последствия условных фактов подлежат отражению в бухгалтерской отчетности организации за отчетный год независимо от того, являются ли они для организации благоприятными или неблагоприятными.

Существенным считается показатель, не раскрытие которого может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации.

При оценке последствий условных фактов и отражении соответствующей информации в бухгалтерской отчетности организация должна исходить из требования *осмотрительности.*

Информация об условных активах должна раскрываться в пояснительной записке за отчетный период только в том случае, когда существует высокая или очень высокая вероятность того, что организация их получит.

Условные активы не подлежат оценке в денежном выражении. При этом информация об условных активах, раскрываемая в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации, не должна содержать указания на степень вероятности или величину оценки условного актива.

Для целей отражения в бухгалтерской отчетности условные обязательства подразделены на две группы:

- существующие на отчетную дату условные обязательства, в связи с которыми на счетах бухгалтерского учета создаются резервы (например, резервы по сомнительным долгам, резервы предстоящих расходов и т.п.);

- возможные условные обязательства, существование которых на отчетную дату может быть подтверждено лишь в будущем. При этом возможные условные обязательства не подлежат отражению на счетах бухгалтерского учета.

Для оценки в денежном выражении условного обязательства организация делает соответствующий расчет, который должен основываться на информации, доступной организации на отчетную дату.

Для оценки величины условного обязательства организация может использовать следующие три способа оценки:

- выбор из некоторого набора значений;

- выбор из интервала значений;

- выбор из определенного набора интервала значений.

При первом способе в качестве оценки величины условного обязательства принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значений на вероятность.

При втором способе в качестве оценки величины условного обязательства принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значения интервала.

При третьем способе оценки величины условного обязательства сначала определяются средние арифметические величины из наибольшего и наименьшего значений каждого интервала. Затем средние арифметические величины оцениваются с учетом степени вероятности проявления соответствующего интервала значений. Полученная таким образом средневзвешенная величина принимается в качестве оценки условного обязательства.

В случае оценки величины условного обязательства путем выбора из интервала значений либо из определенного набора интервалов значений, информация о максимально возможной величине условного обязательства должна раскрываться в бухгалтерской отчетности.

Условные факты хозяйственной деятельности, в отличие от событий после отчетной даты, должны отражаться как в промежуточной, так и в годовой бухгалтерской отчетности. Информация об условных фактах хозяйственной деятельности может не раскрываться малыми предприятиями, за исключением субъектов малого предпринимательства – эмитентов публично размещаемых ценных бумаг.

Информация о связанных сторонах

Связанные стороны – это юридические и (или) физические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность.

Согласно ПБУ 11/2008 связанными сторонами могут быть:

- юридическое и (или) физическое лицо и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые являются аффилированными лицами в соответствии с законодательством РФ;

- юридическое и (или) физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые участвуют в совместной деятельности;

- организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, и негосударственный пенсионный фонд, который действует в интересах работников такой организации или иной организации, являющейся связанной стороной организации, составляющей бухгалтерскую отчетность.

Информация о связанных сторонах должна включать данные об операциях между коммерческой организацией, составляющей бухгалтерскую отчетность, и связанной стороной.

Согласно ПБУ 11/2008 операциями со связанной стороной могут быть:

- приобретение и продажа продукции, товаров, работ, услуг;

- приобретение и продажа основных средств и других активов;

- аренда имущества и предоставление имущества в аренду;

- финансовые операции;

- передача активов в виде вклада в уставные капиталы;

- предоставление и получение обеспечений исполнения обязательств.

Организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, должна раскрывать информацию о связанных сторонах в случаях:

- когда такая организация контролируется или на нее оказывается значительное влияние юридическим и (или) физическим лицом;

- когда такая организация контролирует или оказывает значительное влияние на юридическое лицо;

- когда такая организация и юридическое лицо контролируются или на них оказывается значительное влияние одним и тем же юридическим и (или) одним и тем же физическим лицом.

Перечень связанных сторон, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности организации, устанавливается такой организацией самостоятельно на основе норм ПБУ 11/2008 исходя из содержания отношений между организацией, составляющей бухгалтерскую отчетность, и связанной стороной с учетом требования приоритета содержания перед формой. При этом содержащаяся в отчетности информация должна раскрывать:

- характер отношений;

- виды операций со связанными сторонами;

- объем операций каждого вида;

- стоимостные показатели по незавершенным на конец отчетного периода операциям;

- условия и сроки осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также форма расчетов;

- величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;

- величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания , в том числе за счет резерва по сомнительным долгам.

Информация по сегментам

Правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности установлены нормами ПБУ 12/2000.

Информация по сегментам – эта информация, раскрывающая часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях посредством представления установленного перечня показателей бухгалтерской отчетности организации.

Сегментами может быть следующая информация, которая включает в себя:

- данные по отдельным видам деятельности в разных регионах при ведении нескольких видов деятельности в различных регионах;

- данные о производстве и продаже товаров собственного производства или приобретенных у других организаций, о продаже товаров одного вида в разных регионах при ведении одного вида деятельности в различных регионах;

- данные о продаже разных товаров, выполнении работ, оказании услуг в одном регионе и др.

Информация по сегментам должна раскрываться по двум видам сегментов: операционному и географическому.

Информация по операционному сегменту раскрывает часть деятельности организации по производству определенных товаров, выполнению определенных видов работ, услуг или однородных групп товаров, работ, услуг, которая по уровню рисков и получению прибылей отличается от рисков и прибылей при производстве других товаров, работ, услуг или однородных групп товаров, работ, услуг.

Наличие операционных сегментов характерно для многопрофильных организаций, занимающихся производством и реализацией различных видов товаров, работ, услуг. Например, организация осуществляет три разных вида деятельности: розничную и оптовую торговлю покупными товарами, а также сдачей собственного имущества в аренду.

Информация по географическому сегменту раскрывает часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе деятельности организации, которая по уровню рисков и получению прибылей отличается от рисков и прибылей от деятельности организации в других географических регионах.

Наличие географических сегментов характерно для организаций, ведущих свою деятельность в различных регионах на территории РФ и за рубежом.

В соответствии с ПБУ 12/2000 организация самостоятельно устанавливает перечень сегментов, информация по которым раскрывается в бухгалтерской отчетности, исходя из организационной и управленческой структуры организации.

Информация по отдельному операционному или географическому сегменту, подлежащая обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности, образует *информацию по отчетному сегменту*.

Операционный или географический сегмент считается отчетным, если значительная величина его выручки получена от продажи внешним покупателям и выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- выручка от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами данной организации составляет не менее 10 % от общей суммы выручки всех сегментов;

- финансовый результат деятельности данного сегмента составляет не менее 10 % в суммарной прибыли или суммарного убытка всех сегментов;

- активы данного сегмента составляют не менее 10 % суммарных активов всех сегментов.

На отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности организации, должно приходиться не менее 75 % выручки организации. Если на отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности, приходится менее 75 % выручки, то должны быть выделены дополнительные отчетные сегменты независимо от того, удовлетворяют ли они по отдельности условиям, предусмотренным п. 9 ПБУ 12/2000.

При формировании бухгалтерской отчетности раскрытие информации по отчетным сегментам осуществляется посредством представления определенного перечня показателей (выручка, расходы, активы и обязательства). При этом выделяется *первичная* и *вторичная* информация по сегментам.

Выделение первичной и вторичной информации по отчетным сегментам производится исходя из преобладающих источников и характера имеющихся рисков и полученных прибылей деятельности организации.

Преобладающие источники и характер рисков и прибылей выявляются на основе организационной и управленческой структуры организации, а также системы внутренней отчетности.

Основными показателями, позволяющими установить различия между отчетными сегментами, являются риск и прибыль.

Если риски и прибыли организации определяются различиями в производимых товарах, работах, услугах, то первичной признается раскрытие информации по операционным сегментам, а вторичной – по географическим сегментам.

Если риски и прибыли организации определяются различиями в географических регионах деятельности, то первичной признается раскрытие информации по географическим сегментам, а вторичным – по операционным сегментам.

Если риски и прибыли организации определяются в равной мере различиями в производимых товарах, работах, услугах и различиями в географических регионах деятельности, то первичной считается информация по операционным сегментам, а вторичной – по географическим сегментам.

Если организационная и управленческая структура организации, а также система внутренней отчетности не основываются ни на производимых товарах, работах, услугах, ни на географических регионах деятельности, то выделение пер-

вичной и вторичной информации по отчетным сегментам производится на основе решения руководителя организации.

Информация по прекращаемой деятельности

Порядок раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческой организации установлен ПБУ 16/02.

Под *информацией по прекращаемой деятельности* понимается информация, раскрывающая часть деятельности организации по производству продукции, продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг, которая может быть выделена операционно и (или) функционально для целей составления бухгалтерской отчетности и в соответствии с принятым организацией решением подлежит прекращению.

Активы, доходы, расходы, обязательства относятся или могут быть отнесены к прекращаемой деятельности в том случае, если они будут проданы, погашены или иным образом выбывают из-за прекращения части деятельности организации.

Информация по прекращаемой деятельности не раскрывается организацией при прекращении деятельности вследствие обстоятельств, носящих чрезвычайный характер, вследствие принудительного изъятия имущества, а также вследствие обращения имущества в государственную собственность. Это означает, что ПБУ 16/02 применяется только в случаях сознательного и добровольного прекращения организацией какого-либо вида деятельности или его части.

Прекращение части деятельности организации может осуществляться:

- путем продажи имущественного комплекса (предприятия) или его части, представляющих собой совокупность активов и обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, в результате заключения единой сделки;
- путем продажи отдельных активов и прекращения исполнения в установленном законодательством порядке отдельных обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности;
- путем отказа от продолжения части деятельности;
- при реорганизации организации в форме выделения из ее состава одного или нескольких юридических лиц.

Деятельность может быть признана прекращаемой при условии принятия уполномоченным органом организации решения о прекращении части деятельности организации и выработке единой программы прекращения деятельности на дату возникновения наиболее раннего из следующих событий:

- заключения организацией договоров купли-продажи активов, без которых деятельность, выделяемая как прекращаемая, неосуществима;
- доведения информации о решении прекращения деятельности до сведения юридических и физических лиц, чьи интересы непосредственно будут затронуты.

В годовой бухгалтерской отчетности организация должна раскрыть следующую информацию по прекращаемой деятельности:

- в бухгалтерском балансе – стоимость активов с учетом признания снижения их стоимости;

- в отчете о прибылях и убытках – суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумму начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности;

- в отчете о движении денежных средств – движение денежных средств, относящееся к прекращаемой деятельности, в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в течении текущего отчетного года;

- в пояснительной записке – описание прекращаемой деятельности.

Информация об участии в совместной деятельности

Правила и порядок раскрытия информации об участии в совместной деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческой организации установлены ПБУ 20/03.

Под *информацией об участии в совместной деятельности* понимается информация, раскрывающая часть деятельности организации, осуществляемой с целью извлечения экономических выгод или дохода совместно с другими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями путем объединения вкладов и (или) совместных действий без образования юридического лица.

ПБУ 20/03 определяет три вида участия организации в совместной деятельности:

- совместно осуществляемые операции;

- совместно используемые активы;

- совместная деятельность.

Организация, являющаяся участником договора о совместной деятельности, в бухгалтерской отчетности должна раскрыть следующую информацию:

- цель совместной деятельности;

- способ извлечения экономической выгоды или дохода;

- классификация отчетного сегмента: операционный или географический;

- стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности;

- суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности.

Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности организации об участии в совместной деятельности осуществляется в пояснительной записке.

Информация об изменениях оценочных значений

Раскрытие информации об оценочных значениях предусмотрено ПБУ 21/2008.

Изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из

оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности.

В учете используются различные оценочные значения, например, величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов, сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов.

Согласно ПБУ 21/2008 изменение способа оценки активов и обязательств не является изменением оценочного значения.

Если какое-то изменение в данных бухгалтерского учета не поддается однозначной классификации в качестве изменения учетной политики или изменения оценочного значения, то для целей бухгалтерской отчетности оно признается изменением оценочного значения.

Изменение оценочного значения должно быть признано в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно):

- периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода:

- периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов.

Изменение оценочного значения, непосредственно влияющее на величину капитала организации, подлежит признанию путем корректировки соответствующих статей капитала в бухгалтерской отчетности за период, в котором произошло изменение.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация должна раскрывать следующую информацию об изменении оценочного значения:

- содержание изменения, повлиявшего на бухгалтерскую отчетность за отчетный период;

- содержание изменения, которое повлияет на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды, за исключением случаев, когда оценить влияние изменения на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды невозможно. Факт невозможности такой оценки подлежит раскрытию.

16.5. Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности

Все организации за исключением бюджетных, предоставляют бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам имущества, а так же территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации (ст.15 Закона «О бухгалтерском учете»).

Кроме того, обязанность организаций представлять, бухгалтерскую отчетность в налоговые органы зафиксирована Налоговым кодексом РФ (подп.4 п.1 ст.23).

Организации, имеющие обособленные подразделения, должны представлять бухгалтерскую отчетность дополнительно и в налоговые органы по месту нахождения обособленных подразделений.

Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом. Другим органам государственной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность предоставляется в соответствии с законодательством РФ.

Месячная и квартальная отчетность (промежуточная) составляется нарастающим итогом с начала периода. Поскольку годовая отчетность представляется пользователям только по окончании финансового года, она не позволяет оперативно реагировать на изменения в финансовом положении и результатах деятельности организации. Этот недостаток призвана восполнить промежуточная отчетность, обеспечивающая пользователей информацией о событиях, операциях и условиях деятельности организации, позволяющая выяснить наиболее важные изменения в течение отчетного года. Особое значение это имеет для организаций (акционерных обществ и др.), ценные бумаги которых свободно обращаются на фондовом рынке.

Законодательством установлены следующие сроки предоставления бухгалтерской отчетности:

- квартальная – в течение 30 дней по окончании квартала;
- годовая – в течение 90 дней по окончании года.

В тоже время годовая бухгалтерская отчетность не может быть представлена ранее 60 дней по окончании отчетного года.

В этот период конкретная дата представления бухгалтерской отчетности устанавливается учредителями (участниками) организации или общим собранием. Такие правила установлены п.86 Положения по ведению бухгалтерского учета.

День представления организацией бухгалтерской отчетности определяется по дате ее почтового отправления или дате фактической передачи по назначению.

Организации, имеющие дочерние и зависимые общества, помимо собственного бухгалтерского отчета составляют также сводную бухгалтерскую отчетность.

Бухгалтерскую отчетность и налоговые декларации можно представить в налоговый орган на бумажном носителе или в электронном виде.

Пунктом 6 ст. 13 Закона «О бухгалтерском учете» установлено, что бухгалтерская отчетность составляется, хранится и представляется пользователям в установленной форме на бумажных носителях. При наличии технических возможностей и с согласия пользователей организация может представить бухгалтерскую отчетность в электронном виде в соответствии с законодательством РФ.

Таким образом, требовать от организаций предоставлять бухгалтерскую отчетность исключительно в электронном виде нельзя – это право организации, а не ее обязанность.

Налоговый орган подтверждает факт представления организацией налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде, высылая ей по телекоммуникационным каналам связи квитанцию об их приеме, после проверки требований к оформлению документов.

16.6. Практикум по бухгалтерской отчетности организации

Пример

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации за IV квартал 2012 года представлены в табл. 16.1.

Таблица 16.1. - Входящие остатки на начало года

№ счета	Сальдо на 1.07.2012 г.		Обороты за IV квартал		Сальдо на 1.01.2013 г.	
	Дебет	Кредит	Дебет	кредит	дебет	Кредит
01	480 000					
02		152 267				
10	1 082 400					
11						
15						
20	39 221					
23						
25						
26						
28						
43	24 600					
50	40 500					
51	119 000					
60		314 200				
62	45 600					
66		98 500				
68		47 300				
69		40 584				
70		114 000				
71	3 600					
76		157 000				
80		742 170				
82		71 200				

83		95 800				
84		6 900				
90						
91						
99						
97	5 000					
Итого	1 839 921	1 839 921				

Обороты по счетам бухгалтерского учета

По данным регистров бухгалтерского учета организация провела по учету следующие бухгалтерские записи:

(расшифровка записей по счету 51 «Расчетный счет»)

№ пп	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Получено с расчетного счета в кассу	160 000		
2.	Оплачены платежные требования поставщиков за материалы	115 800		
3.	Погашена задолженность по банковскому кредиту	75 000		
4.	Поступило от заказчика	433 870		
5.	Уплачен в бюджет налог на прибыль	28 039		
6.	Перечислено поставщикам коммунальных услуг	38000		
7.	Перечислены социальные взносы	48000		
8.	ИТОГО:			

(расшифровка записей по счету 50 «Касса»)

№ пп	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Поступило наличными с расчетного счета	160 000		
2.	Выплачена заработная плата	148 000		
3.	Выдано в подотчет на хозяйственные нужды	24 000		
4.	Выдано наличными по исполнительным листам	2 780		
5.	Сдан остаток аванса денежных средств	1500		
6.	Выдано единовременное пособие по случаю рождения ребенка	11200		
7.	Частично погашен банковский кредит	2 000		
8.	Поступило от дебиторов	38500		
9.	выплачена депонированная заработная плата	4800		
10.	Перечислены алименты	2150		
11.	ИТОГО:			

(расшифровка записей по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками)

№пп	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Акцептован счет за потребленную электроэнергию	34 000		
2.	Акцептован счет за материалы	115 800		
3.	Принят к оплате счет за приобретенное оборудование (сварочный аппарат)	42000		
4.	Принят к оплате счет за приобретенное оборудование (прессовочный аппарат)	54000		
5.	ИТОГО:			

(расшифровка записей по счету 20 «Затраты основного производства»)

№ пп	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Израсходованы материалы на изготовление продукции	120 000		
2.	Начислена амортизация	12000		
2.	Акцептованы документы за потребленные на производственные цели воду, электроэнергию, отопление	34 000		
3.	Начислена заработная плата рабочим	134 000		
4.	Начислены социальные платежи (30 % от ФОТ)			
5.	ИТОГО:			

(расшифровка записей по счету 26 «Общехозяйственные расходы»)

№пп	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Начислен износ по основным средствам	10 200		
2.	Израсходованы материалы	83 800		
3.	Начислена заработная плата (АХП)	168 600		
4.	Начислены социальные платежи (30 % от ФОТ)			
5.	ИТОГО:			
6.	Списаны общехозяйственные расходы			
7.	Оприходована готовая продукция			

Учет реализации готовой продукции

Задача

Выставлен счет заказчику на сумму 868 800. Выручка для целей налогообложения определяется по мере предъявления платежных документов на имя покупателя, т.е. (счет № 62). Начислить НДС и определить финансовый результат от реализации продукции.

Учет реализации имущества организации

Задача

Продан автомобиль первоначальной стоимостью 210 000 руб. Амортизация начисленная составила 24 000 руб. Продажная (договорная) цена 286 580 руб. Начислить НДС и определить финансовый результат от реализации.

Учет балансовой прибыли

Задача

Определить балансовую прибыль предприятия по результатам финансово-хозяйственной деятельности. Начислить налог на прибыль с оформлением бухгалтерской проводки.

Составить квартальный баланс предприятия, заполнить оборотно-сальдовую ведомость, заполнить бланк баланса предприятия (форма № 1).

Решение

1. Проводки по учету операций по расчетному счету

№ пп	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Получено с расчетного счета в кассу	160 000	50	51
2.	Оплачены платежные требования поставщиков за материалы	115 800	60	51
3.	Погашена задолженность по банковскому кредиту	75 000	66	51
4.	Поступило от заказчика	433 870	51	62
5.	Уплачен в бюджет налог на прибыль	28 039	68	51
6.	Перечислено поставщикам коммунальных услуг	38000	60	51
7.	Перечислены социальные взносы	48000	69	51
8.	ИТОГО:		433870	464839

2. Проводки по учету кассовых операций

№ пп	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Поступило наличными с расчетного счета	160 000	50	51
2.	Выплачена заработная плата	148 000	70	50
3.	Выдано в подотчет на хозяйственные нужды	24 000	71	50
4.	Выдано наличными по исполнительным листам	2 780	76	50
5.	Сдан остаток аванса денежных средств	1500	50	71
6.	Выдано единовременное пособие по случаю рождения ребенка	11200	69	50
7.	Частично погашен банковский кредит	2 000	66	50
8.	Поступило от дебиторов	38500	50	76
9.	выплачена депонированная заработная плата	4800	76	50
10.	Перечислены алименты	2150	76	50
11.	ИТОГО (руб.):		200000	194930

3. Проводки по учету расчетных операций

№пп	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция Счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Акцептован счет за потребленную электроэнергию	34 000	20	60
2.	Акцептован счет за материалы	115 800	10	60
3.	Принят к оплате счет за приобретенное оборудование (сварочный аппарат)	42000	08/4 01	60 08/4
4.	Принят к оплате счет за приобретенное оборудование (прессовочный аппарат)	54000	08/4 01	60 08/4
5.	ИТОГО:			

4. Проводки по учету расходов основного производства

№ пп	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция Счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Израсходованы материалы на изготовление продукции	120 000	20	10
2.	Начислена амортизация	12000	20	02
3.	Акцептованы документы за потребленные на производственные цели воду, электроэнергию, отопление	34 000	20	60
4.	Начислена заработная плата рабочим	134 000	20	70
5.	Начислены социальные платежи (30 % от ФОТ)	40200	20	69
6.	ИТОГО:	340200		

5. Проводки по учету общехозяйственных расходов

№ пп	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция Счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Начислен износ по основным средствам	10 200	26	02
2.	Израсходованы материалы	83 800	26	10
3.	Начислена заработная плата (АХП)	168 600	26	70
4.	Начислены социальные платежи (30 % от ФОТ)	50580	26	69
5.	ИТОГО:	313180		
6.	Списаны общехозяйственные расходы	313180	20	26
7.	Оприходована готовая продукция на склад	653380	43	20

6. Проводки по учету реализации готовой продукции

№ пп	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция Счетов	
			Дебет	Кредит
1.	На сумму выставленного счета	868800	62	90/1
2.	На сумму НДС	132529	90/3	68
3.	Списана фактическая себестоимость реализованной готовой продукции	653380	90/2	43
4.	На сумму финансового результата (868800 – 132529 - 653380)	82891	90/9	99

7. Проводки по учету реализации имущества

№ пп	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Отражена договорная стоимость проданного авто-транспортного средства	286580	76	91/1
2.	Начислен НДС	43716	91/2	68
3.	Списан ранее начисленный износ	24000	02	01
4.	Списана остаточная стоимость	186000	91/2	01
5.	На сумму финансового результата (286580 – 43716 - 186000)	56864	91/9	99

8. Проводки по учету валовой прибыли

№ пп	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
.	Начислен налог на прибыль (82891 + 56864) · 20 %	27951	99	68
2.	Отражена сумма нераспределенной прибыли (139755 – 27951)	111804	99	84

Составим аналитические расчеты по счетам бухгалтерского учета:

Счет 01 (А) = 480000 + (42000 + 54000) – (24000 + 186000) = 366000
Счет 02 (П) = 152267 + (12000 + 10200) – 24000 = 150467
Счет 10 (А) = 1082400 + 115800 – (120000 + 83800) = 994400
Счет 20 (А) = 39221 + (340200 + 313180) – 653380 = 39221
Счет 26 (А) = 313180 – 313180 = 0
Счет 43 (А) = 24600 + 653380 – 653380 = 24600
Счет 50 (А) = 40500 + 200000 – 194930 = 45570
Счет 51 (А) = 119000 + 433870 – 464839 = 88031
Счет 60 (А-П) = 314200 + (34000 + 115800 + 42000 + 54000) – (115800 + 38000) = 406200
Счет 62 (А-П) = 45600 + 868800 – 433870 = 480530
Счет 66 (П) = 98500 – 77000 = 21500
Счет 68 (П) = 47300 + (132529 + 43716 + 27951) – 28039 = 223457
Счет 69 (П) = 40584 + (40200 + 50580) – (48000 + 11200) = 72164
Счет 70 (П) = 114000 + (134000 + 168600) – 148000 = 268600
Счет 71 (А-П) = 3600 + 24000 – 1500 = 26100
Счет 76 (А-П) = 157000 + 38500 – (2780 + 4800 + 2150 + 286580) = (100810)
Счет 84 (А-П) = 6900 + 111804 = 118704
Счет 90 (А-П) = 868800 – (132529 + 653380 + 82891) = 0
Счет 91 (А-П) = 286580 – (43716 + 186000 + 56864) = 0
Счет 99 (А-П) = (82891 + 56864) – (27951 + 111804) = 0

По данным расчетов заполним оборотно-сальдовую ведомость (табл. 16.2)

Таблица 16.2. - Оборотно-сальдовая ведомость за IV квартал 2012 года

№ счета	Сальдо на 1.07.2012 г.		Обороты за IV квартал		Сальдо на 1.01.2013 г.	
	Дебет	Кредит	Дебет	кредит	дебет	Кредит
01	480 000		96 000	210 000	366 000	
02		152 267	24 000	22 200		150 467
10	1 082 400		115 800	203 800	994 400	
11						
15						
20	39 221		653380	653380	39 221	
23						
25						
26			313180	313180		
28						
43	24 600		653380	653380	24 600	
50	40 500		200 000	194 930	45 570	
51	119 000		433 870	464 839	88 031	
60		314 200	153 800	245 800		406 200
62	45 600		868 800	433 870	480 530	
66		98 500	77 000			21 500
68		47 300	28 039	204196		223457
69		40 584	59 200	90780		72164
70		114 000	148 000	302 600		268 600
71	3 600		24 000	1 500	26 100	
76		157 000	296 310	38 500	100 810	
80		742 170				742 170
82		71 200				71 200
83		95 800				95 800
84		6 900		111804		118704
90			868 800	868 800		
91			286 580	286 580		
99			139755	139755		
97	5 000				5000	
Итого	1 839 921	1 839 921	5 439 894	5 439 894	2 170 262	2 170 262

По данным оборотно-сальдовой ведомости составим квартальный баланс предприятия по форме 1.

Форма № 1

Приложение № 1
к Приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 02.07.2010 № 66н
(в ред. Приказа Минфина РФ
от 05.10.2011 № 124н)

Бухгалтерский баланс

на _____ 20___ г.

	Коды
Форма по ОКУД	0710001
Дата (число, месяц, год)	
по ОКПО	
ИНН	
по ОКВЭД	
по ОКОПФ/ОКФС	
по ОКЕИ	384 (385)

Организация _____

Идентификационный номер налогоплательщика

Вид экономической деятельности _____

Организационно-правовая форма/форма собственности _____

_____

Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)

Местонахождение (адрес) _____

_____

Пояснения	Наименование показателя	На _____ 20___ г.	На 31 декабря 20___ г.	На 31 декабря 20___ г.
	АКТИВ			
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Нематериальные активы			
	Результаты исследований и разработок			
	Основные средства		327733	215533
	Доходные вложения в материальные ценности			
	Финансовые вложения			
	Отложенные налоговые активы			
	Прочие внеоборотные активы			
	Итого по разделу I		327733	215533
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Запасы		1151221	1063221
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
	Дебиторская задолженность		49200	607440
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)			
	Денежные средства и денежные эквиваленты		159500	133601
	Прочие оборотные активы			
	Итого по разделу II		1359921	1804262
	БАЛАНС		1687654	2019795

Пояснения	Наименование показателя	На _____ 20___ г.	На 31 декабря 20___ г.	На 31 декабря 20___ г.
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ [6]			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)		742170	742170
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	( )	( )	( )
	Переоценка внеоборотных активов		95800	95800
	Добавочный капитал (без переоценки)			
	Резервный капитал		71200	71200
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		6900	118704
	Итого по разделу III		916070	1027874
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Отложенные налоговые обязательства			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу IV			
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства		98500	21500
	Кредиторская задолженность		673084	970421
	Доходы будущих периодов			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу V		771584	991921
	БАЛАНС		1687654	2019795

Руководитель _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи) Главный бухгалтер _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

“____” _____ 20___ г.

Контрольные вопросы:

1. Назовите состав годовой и промежуточной отчетности.
2. Назовите сроки представления годовой и квартальной бухгалтерской отчетности.
3. Назовите основные требования, предъявляемые при составлении бухгалтерской отчетности.
4. Назовите виды бухгалтерских балансов.
5. В какой оценке отражаются в бухгалтерском балансе основные средства и нематериальные активы?
6. В какой оценке отражаются в бухгалтерском балансе материально-производственные запасы?
7. По каким основным признакам классифицируется бухгалтерский баланс?
8. В какой оценке отражается в бухгалтерской отчетности собственный капитал организации?
9. В какой оценке отражаются в бухгалтерской отчетности обязательства организации?
10. Назовите виды дополнительной информации отражаемой в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности.
11. В каких случаях годовая бухгалтерская отчетность подлежит публикации в средствах массовой информации?
12. В каких случая информация по прекращаемой деятельности не подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности?
13. Назовите пять экономических принципов составления отчета о прибылях и убытках.

Тесты по курсу бухгалтерский финансовый учет

1. К внеоборотным активам организации относятся (несколько вариантов ответа):
   а) основные средства
   б) наличные денежные средства
   в) готовая продукция
   г) нематериальные активы
   д) краткосрочные финансовые вложения

2. Поступление денег в кассу с расчетного счета организации оформляется бухгалтерской записью:
   а) Д 76 К 50
   б) Д 50 К 51
   в) Д 51 К 50
   г) Д 60 К 50
   д) Д 50 К 76

3. Записью Д 73 К 50 отражается:
   а) предоставление займа работнику предприятия
   б) выдача работнику заработной платы
   в) удержание из заработной платы работника алиментов
   г) возмещение работником материального ущерба, причиненного организации

4. Недостачу, выявленную при инвентаризации материалов, отражают по дебету счета:
   а) 14
   б) 76
   в) 94
   г) 73/2

5. Принятие к бухгалтерскому учету основных средств осуществляется по _____ стоимости.
   а) справедливой
   б) ликвидационной
   в) первоначальной
   г) восстановительной
   д) остаточной
   е) налогооблагаемой

6. По кредиту счета _____ отражается задолженность работнику по заработной плате.
   а) 70
   б) 73
   в) 71
   г) 76

7. Основная заработная плата, начисленная рабочим, относится к _____ расходам.
   а) прямым
   б) непроизводственным
   в) основным
   г) общепроизводственным
   д) общехозяйственным

8. К оборотным активам организации относятся (несколько вариантов ответа):
   а) нематериальные активы
   б) наличные денежные средства
   в) готовая продукция
   г) краткосрочные финансовые вложения
   д) основные средства
   е) незавершенное строительство
   ж) денежные средства и их эквиваленты

9. Краткосрочные финансовые вложения организации относятся к _____ средствам организации.
   а) ликвидным
   б) неликвидным
   в) внеоборотным
   г) заемным
   д) оборотным

10. Бухгалтерской записью Д51 К 66 отражается:
   а) получение кредита и (или) займа
   б) погашение кредита и (или) займа
   в) начисление процентов по кредиту (займу)
   г) перечисление процентов по кредиту (займу)

11. Прирост стоимости активов, выявленный по результатам их переоценки, увеличивает _____ капитал организации.
   а) резервный
   б) заемный
   в) уставный
   г) добавочный
   д) нераспределенную прибыль
   е) собственный

12. На забалансовых счетах отражаются _____ основные средства.
    а) арендованные
    б) полученные от учредителей
    в) переданные в монтаж
    г) полученные от учредителей
    д) переданные на консервацию

13. В состав внеоборотных активов в бухгалтерском балансе не включаются (несколько вариантов ответа):
    а) дебиторская задолженность
    б) основные средства
    в) нематериальные активы
    г) незавершенное производство
    д) незавершенное строительство
    е) финансовые вложения

14. Позаказный метод калькулирования себестоимости применяется на предприятиях с _____ типом производства (несколько вариантов ответа).
    а) массовым
    б) крупносерийным
    в) индивидуальным
    г) серийным

15. По дебету счета 28 отражаются (несколько вариантов ответа):
    а) списанные суммы окончательного брака основного производства
    б) списанные потери брака основного производства
    в) стоимость возвратных отходов по цене возможного использования
    г) сумма взыскания с виновного лица
    д) потери исправимого брака основного производства

16. Какие расходы не относятся к основным (несколько вариантов ответа):
    а) сырье и материалы
    б) основная заработная плата производственных рабочих
    в) общехозяйственные расходы
    г) дополнительная заработная плата производственных рабочих
    д) общепроизводственные расходы

17. Стоимость забракованной продукции по цене возможного использования отражается проводкой:
    а) Д 10 К 91
    б) Д 10 К 20
    в) Д 10 К 28
    г) Д 10 К 99

18. Как определяется полная себестоимость реализованной продукции?
а) суммированием всех затрат на производство
б) производственная себестоимость плюс расходы на продажу
в) вычитанием из производственной себестоимость остатков незавершенного производства
г) прямые затраты плюс общепроизводственные расходы плюс общехозяйственные расходы

19. По состоянию на отчетную дату бухгалтерский баланс характеризует:
а) обязательства организации
б) величину текущих активов
в) затраты на производство
г) финансовое положение организации

20. Осмотрительность означает применение способов учета, обеспечивающих большую готовность отражения в бухгалтерском учете:
а) потерь и пассивов, расходов и обязательств
б) доходов и активов, расходов и обязательств
в) пассивов и активов
г) доходов и потерь

21. Под рациональностью понимается рациональное ведение учета исходя из:
а) размеров организации
б) масштабов деятельности организации
в) размеров прибыли организации
г) оперативности получения бухгалтерской информации
д) условий хозяйственной деятельности и величины организации
е) эффективности функционирования основных производственных подразделений организации

22. Существенные способы ведения бухгалтерского учета должны раскрываться в:
а) балансе и отчете о прибылях и убытках
б) пояснительной записке
в) отчете о движении денежных средств
г) бизнес-плане
д) кассовом плане

23. Под учетной политикой организации понимается совокупность:
а) методов калькулирования себестоимости продукции
б) способов ведения бухгалтерского учета
в) способов учета затрат на производство
г) приемов обработки информации

24. Увеличение уставного капитала акционерного общества за счет дивидендов физических лиц отражается записью:
    а) Д 84 К 75/2
    б) Д 75/2 К 75/1
    в) Д 70 К 80
    г) Д 75/2 К 68
    д) Д 75/2 К 80

25. Формирование резервного капитала осуществляется за счет:
    а) валовой прибыли
    б) добавочного капитала
    в) нераспределенной прибыли
    г) целевого финансирования

26. Суммы поступившей дебиторской задолженности, ранее списанные в убыток, отражаются записью:
    а) Д 76 К 99
    б) Д 99 К 76
    в) Д 51 К 91/1
    г) Д 99 К 51

27. Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) отражается на счете:
    а) 90
    б) 91
    в) 84
    г) 99

28. К доходам от обычных видов деятельности относятся (несколько вариантов ответа):
    а) поступления от продажи основных средств и материальных запасов
    б) выручка от продажи продукции, товаров
    в) курсовые и суммовые разницы
    г) суммы дооценки активов
    д) выручка от реализации выполненных работ, оказанных услуг

29. Удержание у подотчетного лица, не возвращенного в срок аванса, отражается записью:
    а) Д 50 К 51
    б) Д 50 К 68
    в) Д 70 К 94
    г) Д 70 К 73/2
    д) Д 71 К 50

30. Получение аванса (предоплаты) отражается записью:
а) Д 62 К 51
б) Д 60 К 62
в) Д 51 К 62
г) Д 51 К 60
д) Д 62 К 60

31. На сумму поступивших платежей по удовлетворенным претензиям в учете делается запись:
а) Д 76 К 60
б) Д 60 К 76
в) Д 51 К 60
г) Д 51 К 62
д) Д 51 К 76

32. Списание фактической производственной себестоимости выпущенной продукции отражается записью:
а) Д 40 К 20
б) Д 20 К 40
в) Д 43 К 40
г) Д 43 К 20
д) Д 43 К 23

33. Списание расходов на продажу продукции отражается записью:
а) Д 44 К 90/1
б) Д 90/2 К 44
в) Д 44 К 76
г) Д 90/2 К 26

34. Оприходование готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости отражается записью:
а) Д 20 К 43
б) Д 40 К 20
в) Д 43 К 40
г) Д 43 К 23

35. Дебетовый оборот по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» показывает:
а) плановую себестоимость проданной продукции
б) фактическую производственную себестоимость выпущенной продукции
в) плановую себестоимость выпущенной готовой продукции
г) фактическую себестоимость проданной продукции

36. Поступление денег в кассу с должников за ущерб, причиненный предприятию, оформляется бухгалтерской записью:
    а) Д 50 К 71
    б) Д 51 К 50
    в) Д 71 К 50
    г) Д 50 К 76
    д) Д 50 К 73/2
    е) Д 50 К 94

37. Списание сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным и принятым на балансовый учет материальным ценностям отражается в учете записью:
    а) Д 15 К 68
    б) Д 19 К 60
    в) Д 68 К 19
    г) Д 60 К 19

38. В розничной торговле поступление товаров на счете 41 «Товары» отражаются (несколько вариантов ответа):
    а) по сумме издержек обращения
    б) по прейскурантным ценам
    в) по цене продажи
    г) по цене приобретения
    д) по фактической себестоимости
    е) по учетным ценам

39. При непрерывном стаже работы до 5 лет пособие по временной нетрудоспособности оплачивается в размере ___ %.
    а) 80
    б) 100
    в) 70
    г) 60

40. При начислении пособия по временной нетрудоспособности в учете делается следующая запись:
    а) Д 26 К 70
    б) Д 69 К 70
    в) Д 70 К 69
    г) Д 69 К 51

41. Записью Д 70 К 73/1 отражается:
    а) предоставление займа работнику предприятия
    б) выдача работнику заработной платы
    в) удержание из заработной платы работника сумм ранее выданных займов
    г) возмещение работником материального ущерба, причиненного организации

42. Положительные отклонения в стоимости материалов отражаются записью:
а) Д 16 К 15
б) Д 10 К 15
в) Д 16 К 10
г) Д 15 К 16

43. К материально-производственным запасам в бухгалтерском учете относят (несколько вариантов ответа):
а) материалы
б) основные средства
в) готовая продукция
г) нематериальные активы
д) незавершенное строительство
е) товары

44. Использование резервного капитала при выкупе собственных облигаций отражается записью:
а) Д 81 К 82
б) Д 80 К 75/1
в) Д 82 К 66
г) Д 66 К 82
д) Д 82 К 75/1

45. Положительные отклонения фактических затрат от нормативных свидетельствуют:
а) о перерасходе производственных ресурсов
б) об экономии ресурсов
в) о нарушениях в технологии производства
г) о повышении достоверности данных учета
д) об эффективном управлении затратами предприятия

46. Образование резервов под снижение стоимости производственных запасов отражается записью:

а) Д 84 К 14
б) Д 99 К 14
в) Д 91 К 14
г) Д 14 К 91
д) Д 14 К 99

47. Оценка материалов методом ФИФО – это оценка отпущенных ценностей по:
а) себестоимости первых по времени приобретения производственных запасов
б) себестоимости последних по времени приобретения производственных запасов
в) фактической себестоимости заготовления
г) учетным ценам заготовления

48. Источником формирования резервов под снижение стоимости производственных запасов является:
а) добавочный капитал
б) резервный капитал
в) финансовый результат организации
г) себестоимость продукции

49. Передача объектов нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал другой организации отражается по дебету счета:
а) 99
б) 80
в) 58
г) 98
д) 91

50. Какая проводка составляется при уменьшении уставного капитала путем списания выкупленных акций?
а) Д 80 К 81
б) Д 80 К 50
в) Д 80 К 51
г) Д 80 К 75/1

Список использованных источников:

1. Федеральный закон от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.

3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденное приказом Минфина России от 06 октября 2008 г. № 106н.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008, утвержденное приказом Минфина России от 24 ноября 2008 г. № 116н.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утвержденное приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.

10. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98, утвержденное приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 56н.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010, утвержденное приказом Минфина России от 13 декабря 2010 г. № 167н.

12. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008, утвержденное приказом Минфина России от 29 апреля 2008 г. № 48н.

15. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010, утвержденное приказом Минфина России от 08 ноября 2010 г. № 143н.

16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденное приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 92н.

17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденное приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н.

18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008, утвержденное приказом Минфина России от 06 октября 2008 г. № 107н.

19. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности ПБУ 16/02, утвержденное приказом Минфина России от 2 июля 2002 г. № 66н.

20. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02, утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н.

21. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н.

22. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденное приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н.

23. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03, утвержденное приказом Минфина России от 24 ноября 2003 г. № 105н.

24. Положение по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных значений» ПБУ 21/2008, утвержденное приказом Минфина России от 06 октября 2008 г. № 106н.

25. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010, утвержденное приказом Минфина России от 28 июня 2010 г. № 63н

26. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011, утвержденное приказом Минфина России от 02 февраля 2011 г. № 11н

27. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» ПБУ 24/2011, утвержденное приказом Минфина России от 06 октября 2011 г. № 125н.

Ответы к тестам

№ теста	Варианты заданий						
	а	Б	в	г	д	е	ж
1	+			+			
2		+					
3	+						
4			+				
5			+				
6	+						
7	+						
8		+	+	+			+
9					+		
10	+						
11				+			
12	+						
13	+			+		+	
14			+	+			
15	+				+		
16			+		+		
17			+				
18		+					
19				+			
20	+						
21					+		
22		+					
23		+					
24					+		
25			+				
26			+				
27	+						
28		+			+		
29				+			
30			+				
31					+		
32				+			
33		+					
34			+				
35		+					
36					+		
37			+				
38			+	+		+	
39				+			

№ теста	Варианты заданий						
	а	Б	в	г	д	е	ж
40		+					
41			+				
42	+						
43	+		+			+	
44			+				
45	+						
46				+			
47	+						
48			+				
49			+				
50	+						