

## **Бородина В.В.**

УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ -  
полные тексты

На сайте электронной библиотеки  
[www.учебники.информ2000.рф](http://www.учебники.информ2000.рф)

НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:

1. Диссертации и научные работы
2. Дипломы, курсовые, рефераты, чертежи...
3. Школьные задания

Онлайн-консультации

ЛЮБАЯ тематика, в том числе ТЕХНИКА

Приглашаем авторов

# **Учебное пособие**

## **Малое и среднее предпринимательство России: бухгалтерский учет и отчетность**

Текст дается в авторской редакции

**Москва 2013**

## Предисловие

Бородина Валентина Вениаминовна, кандидат технических наук - автор более 100 научных работ и публикаций (в том числе 15 учебных пособий). Имеет 6 специальностей, в их числе «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Имеет практический опыт главного бухгалтера, финансового директора, аудитора, заведующего кафедрой и профессора кафедры «Бухгалтерского учета и аудита», Является Членом ИПБ России, действительным Членом Российского общества оценщиков (РОО), Член-корреспондентом Академии наук.

Представленное учебное пособие является продолжением работы по созданию учебного комплекса по изучению бухгалтерского учета для высшего образования. Данное учебное пособие является 15-м по счету в числе аналогичных публикаций автора.

Представленное учебное пособие включает вопросы бухгалтерского учета и отчетности для изучения студентами и аспирантами ВУЗов. Оно также является теоретическим и практическим материалом для преподавателей и начинающих практических бухгалтеров.

### **Благодарность**

Выражаю большую признательность Компании «Консультант Плюс» за их информационную поддержку и публикацию моих авторских учебных материалов в Информационной базе Справочно-поисковой системе.

## Глава 1. Состояние и развитие малого и среднего предпринимательства в России

### 1.1. Критерии отнесения юридических лиц и индивидуальных предпринимателей к субъектам малого и среднего предпринимательства

Критерии отнесения юридических лиц и индивидуальных предпринимателей к субъектам малого и среднего предпринимательства определены статьей 4 Федерального закона от 24.07.2007 N 209-ФЗ (ред. от 06.12.2011) "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" (далее «Закона № 209-ФЗ»).

В соответствии с содержанием указанной статьи к субъектам малого и среднего предпринимательства относятся внесенные в единый государственный реестр юридических лиц потребительские кооперативы и коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), а также физические лица, внесенные в единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (далее - индивидуальные предприниматели), крестьянские (фермерские) хозяйства, соответствующие следующим условиям:

1) для юридических лиц - суммарная доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, иностранных граждан, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) указанных юридических

лиц не должна превышать двадцать пять процентов (за исключением активов акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов), доля участия, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должна превышать двадцать пять процентов (данное ограничение не распространяется на хозяйственные общества, деятельность которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности (программ для электронных вычислительных машин, баз данных, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, селекционных достижений, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), исключительные права на которые принадлежат учредителям (участникам) таких хозяйственных обществ - бюджетным научным учреждениям или созданным государственными академиями наук научным учреждениям либо бюджетным образовательным учреждениям высшего профессионального образования или созданным государственными академиями наук образовательным учреждениям высшего профессионального образования);

2) средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать следующие предельные значения средней численности работников для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства:

а) от ста одного до двухсот пятидесяти человек включительно для средних предприятий;

б) до ста человек включительно для малых предприятий; среди малых предприятий выделяются микропредприятия - до пятнадцати человек;

3) выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий



календарный год не должна превышать предельные, установленные Правительством Российской Федерации для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства.

Следует отметить, что предельные значения выручки от реализации товаров (работ, услуг) и балансовой стоимости активов устанавливаются Правительством Российской Федерации один раз в пять лет с учетом данных сплошных статистических наблюдений за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства.

Обратите внимание, что категория субъекта малого или среднего предпринимательства:

- определяется в соответствии с наибольшим по значению условием, установленным пп. 2 и 3 части 1 статьи 4 указанного закона

- изменяется только в случае, если предельные значения выше или ниже предельных значений, указанных в этих пунктах, в течение двух календарных лет, следующих один за другим.

Для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальные предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств в течение того года, в котором они зарегистрированы, показателями отнесения к субъектам малого и среднего предпринимательства являются:

- средняя численность работников,
- выручка от реализации товаров (работ, услуг) или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов).

При этом условиями отнесения к субъектам малого и среднего предпринимательства являются то, что указанные показатели за период, прошедший со дня их государственной регистрации, не должны превышать предельные значения, установленные соответствующими документами.

Средняя численность работников микропредприятия (малого или среднего предприятия) за календарный год определяется с учетом всех его работников, в том числе работников, работающих по гражданско-правовым договорам или по совместительству с учетом реально отработанного времени, работников представительств, филиалов и других обособленных подразделений указанных микропредприятий.

На правоотношения, возникшие с 1 января 2013 г., установлены предельные значения выручки от реализации товаров (работ, услуг). Так, Постановлением Правительства РФ от 09.02.2013 N 101 "О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства" установлены предельные значения выручки от реализации товаров (работ, услуг) за предшествующий календарный год без учета налога на добавленную стоимость для следующих категорий субъектов малого и среднего предпринимательства:

микропредприятия - 60 млн. рублей;

малые предприятия - 400 млн. рублей;

средние предприятия - 1000 млн. рублей.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) за календарный год определяется в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации.

Балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете.

Положения статьи 4 Закона N 209-ФЗ допускают отнесение к субъектам малого предпринимательства, в том числе и к микропредприятиям, индивидуальных предпринимателей. Вместе с тем индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не обязаны вести бухгалтерский учет

(статья 346.24 НК РФ, п.4.ч.1.ст.2, п.1 ч.2 ст.6 Закона N 402-ФЗ).

Хозяйствующие субъекты могут быть отнесены к микропредприятиям, если одновременно соблюдаются следующие требования:

- средняя численность работников за предшествующий календарный год для малых предприятий не превышает 15 человек (п.2 ч.1 ст.4 Закона N 209-ФЗ);

- выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не превышает 60 млн. руб. (п.3 ч.1 ст.4 Закона N 209-ФЗ, а также Постановление Правительства РФ от 09.02.2013 N 101). Аналогичное предельное значение выручки от реализации для субъектов малого предпринимательства применялось и до 1 января 2013 г. (пп.2,3 Постановления Правительства РФ от 09.02.2013 N 101, абз. 3 п.1 Постановления Правительства РФ от 22.07.2008 N 556).

Кроме того, для организаций должны быть соблюдены условия участия в них РФ, субъектов РФ, муниципальных образований, отдельных организаций или физических лиц, указанных в п.1 ч 1 ст.4 Закона N 209-ФЗ.

Таким образом, критерии отнесения юридических лиц и индивидуальных предпринимателей к субъектам малого и среднего предпринимательства определяются и регулируются соответствующими законодательными и нормативными документами.

1.2. Государственная поддержка малого и среднего предпринимательства в России. Нормативно-правовая база.

Для целей понимания сущности отдельных позиций законодательной и нормативной базы документов касающихся субъектов малого и среднего

предпринимательства приводим основные понятия, трактовка которых приведена в статье 3 Закона № 209-ФЗ.

1) субъекты малого и среднего предпринимательства - хозяйствующие субъекты (юридические лица и индивидуальные предприниматели), отнесенные в соответствии с условиями, установленными настоящим Федеральным законом, к малым предприятиям, в том числе к микропредприятиям, и средним предприятиям;

2) федеральные программы развития субъектов малого и среднего предпринимательства - нормативные правовые акты Правительства Российской Федерации, в которых определяются перечни мероприятий, направленных на достижение целей государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства, в том числе отдельных категорий субъектов малого и среднего предпринимательства, и осуществляемых в Российской Федерации, с указанием объема и источников их финансирования, результативности деятельности федеральных органов исполнительной власти, ответственных за реализацию указанных мероприятий;

3) региональные программы развития субъектов малого и среднего предпринимательства - нормативные правовые акты органов государственной власти субъектов Российской Федерации, в которых определяются перечни мероприятий, направленных на достижение целей государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства, в том числе отдельных категорий субъектов малого и среднего предпринимательства, и осуществляемых в субъектах Российской Федерации, с указанием объема и источников их финансирования, результативности деятельности органов государственной власти субъектов Российской Федерации, ответственных за реализацию указанных мероприятий;

4) муниципальные программы развития субъектов малого и среднего предпринимательства - нормативные правовые акты органов местного самоуправления, в которых определяются перечни мероприятий, направленных на достижение целей в области развития малого и среднего предпринимательства, в том числе отдельных категорий субъектов малого и среднего предпринимательства, и осуществляемых в муниципальных образованиях, с указанием объема и источников их финансирования, результативности деятельности органов местного самоуправления, ответственных за реализацию указанных мероприятий;

5) поддержка субъектов малого и среднего предпринимательства (далее также - поддержка) - деятельность органов государственной власти Российской Федерации, органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления и функционирование инфраструктуры поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства, направленные на реализацию мероприятий, предусмотренных федеральными программами развития субъектов малого и среднего предпринимательства, региональными программами развития субъектов малого и среднего предпринимательства и муниципальными программами развития субъектов малого и среднего предпринимательства.

Государственная политика в области развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации является частью государственной социально-экономической политики и представляет собой совокупность правовых, политических, экономических, социальных, информационных, консультационных, образовательных, организационных и иных мер, осуществляемых органами государственной власти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и направленных на обеспечение реализации целей и принципов, установленных настоящим

Федеральным законом.

Основными целями государственной политики являются:

- 1) развитие субъектов малого и среднего предпринимательства в целях формирования конкурентной среды в экономике Российской Федерации;
- 2) обеспечение благоприятных условий для развития субъектов малого и среднего предпринимательства;
- 3) обеспечение конкурентоспособности субъектов малого и среднего предпринимательства;
- 4) оказание содействия субъектам малого и среднего предпринимательства в продвижении производимых ими товаров (работ, услуг), результатов интеллектуальной деятельности на рынок Российской Федерации и рынки иностранных государств;
- 5) увеличение количества субъектов малого и среднего предпринимательства;
- 6) обеспечение занятости населения и развитие самозанятости;
- 7) увеличение доли производимых субъектами малого и среднего предпринимательства товаров (работ, услуг) в объеме валового внутреннего продукта;
- 8) увеличение доли уплаченных субъектами малого и среднего предпринимательства налогов в налоговых доходах федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов.

Основными принципами государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации являются:

- 1) разграничение полномочий по поддержке субъектов малого и среднего предпринимательства между федеральными органами государственной власти, органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления;
- 2) ответственность федеральных органов государственной власти,

органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления за обеспечение благоприятных условий для развития субъектов малого и среднего предпринимательства;

3) участие представителей субъектов малого и среднего предпринимательства, некоммерческих организаций, выражающих интересы субъектов малого и среднего предпринимательства, в формировании и реализации государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства, экспертизе проектов нормативных правовых актов Российской Федерации, нормативных правовых актов субъектов Российской Федерации, правовых актов органов местного самоуправления, регулирующих развитие малого и среднего предпринимательства;

4) обеспечение равного доступа субъектов малого и среднего предпринимательства к получению поддержки в соответствии с условиями ее предоставления, установленными федеральными программами развития малого и среднего предпринимательства, региональными программами развития малого и среднего предпринимательства и муниципальными программами развития малого и среднего предпринимательства.

Одним из самых важных вопросов обеспечения деятельности субъектов малого и среднего предпринимательства является создание инфраструктуры поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства.

Инфраструктурой поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства является система коммерческих и некоммерческих организаций, которые создаются, осуществляют свою деятельность или привлекаются в качестве поставщиков (исполнителей, подрядчиков). В сферу их деятельности входит:

- размещения заказов на поставки товаров,
- выполнение работ, оказание услуг для государственных или

муниципальных нужд при реализации федеральных, региональных, муниципальных программ развития субъектов малого и среднего предпринимательства.

2. Инфраструктура поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства включает в себя также центры и агентства по развитию предпринимательства, государственные и муниципальные фонды поддержки предпринимательства, фонды содействия кредитованию (гарантийные фонды, фонды поручительств), акционерные инвестиционные фонды и закрытые паевые инвестиционные фонды, привлекающие инвестиции для субъектов малого и среднего предпринимательства, технопарки, научные парки, инновационно-технологические центры, бизнес-инкубаторы, палаты и центры ремесел, центры поддержки субподряда, маркетинговые и учебно-деловые центры, агентства по поддержке экспорта товаров, лизинговые компании, консультационные центры, промышленные парки, индустриальные парки, агропромышленные парки, центры коммерциализации технологий, центры коллективного доступа к высокотехнологичному оборудованию, инжиниринговые центры, центры прототипирования и промышленного дизайна, центры трансфера технологий, центры кластерного развития, государственные фонды поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности, осуществляющие деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации, микрофинансовые организации и иные организации (в ред. Федеральных законов от 05.07.2010 № 155-ФЗ от 02.07.2013 № 144-ФЗ)

К формам, условиям и порядку поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства отнесены:

- финансовая поддержка
- имущественная поддержка
- информационная поддержка



- консультационная поддержка
- поддержка субъектов в области подготовки, переподготовки и повышения квалификации кадров
- поддержка в области инноваций и промышленного производства
- поддержка в области ремесленной деятельности
- поддержка при осуществлении внешнеэкономической деятельности
- поддержка при осуществлении сельскохозяйственной деятельности

Оказание финансовой поддержки может осуществляться в соответствии с законодательством Российской Федерации за счет средств бюджетов субъектов Российской Федерации, средств местных бюджетов путем предоставления субсидий, бюджетных инвестиций, государственных и муниципальных гарантий по обязательствам субъектов.

Оказание имущественной поддержки осуществляется органами государственной власти и органами местного самоуправления в виде передачи во владение и (или) в пользование государственного или муниципального имущества, в том числе земельных участков, зданий, строений, сооружений, нежилых помещений, оборудования, машин, механизмов, установок, транспортных средств, инвентаря, инструментов, на возмездной основе, безвозмездной основе или на льготных условиях. Указанное имущество должно использоваться по целевому назначению.

Оказание информационной поддержки осуществляется органами государственной власти и органами местного самоуправления в виде создания федеральных, региональных и муниципальных информационных систем и информационно-телекоммуникационных сетей и обеспечения их функционирования.

Консультационная поддержка может осуществляться в виде компенсации затрат, произведенных и документально подтвержденных субъектами малого и среднего предпринимательства, на оплату

консультационных услуг.

Поддержка в области подготовки, переподготовки и повышения квалификации кадров может осуществляться в виде разработки примерных образовательных программ, учебно-методологической, научно-методической помощи..

Оказание поддержки субъектам малого и среднего предпринимательства в области инноваций и промышленного производства может осуществляться в виде:

1) создания организаций, образующих инфраструктуру поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства и оказывающих поддержку субъектам малого и среднего предпринимательства, в том числе технопарков, центров коммерциализации технологий, технико-внедренческих и научно-производственных зон, и обеспечения деятельности таких организаций;

2) содействия патентованию изобретений, полезных моделей, промышленных образцов и селекционных достижений, а также государственной регистрации иных результатов интеллектуальной деятельности, созданных субъектами малого и среднего предпринимательства;

3) создания условий для привлечения субъектов малого и среднего предпринимательства к заключению договоров субподряда в области инноваций и промышленного производства;

4) создания акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов.

В области ремесленной деятельности поддержка органами государственной власти субъектов Российской Федерации может осуществляться в виде:

- разработки и утверждения перечней видов ремесленной деятельности.

- создания организаций, в том числе палат ремесел, центров ремесел, и обеспечения их деятельности;

- финансовой, имущественной, консультационной, информационной поддержки, поддержки в области подготовки, переподготовки и повышения квалификации работников, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность в области ремесленной деятельности.

Поддержка субъектов малого и среднего предпринимательства, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность может осуществляться в виде:

1) сотрудничества с международными организациями и иностранными государствами

2) содействия в продвижении на рынки иностранных государств российских товаров (работ, услуг), результатов интеллектуальной деятельности, а также создания благоприятных условий для российских участников внешнеэкономической деятельности;

3) создания организаций, образующих инфраструктуру поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства и оказывающих поддержку субъектам малого и среднего предпринимательства, осуществляющим внешнеэкономическую деятельность, и обеспечения деятельности таких организаций;

4) реализации иных мероприятий по поддержке субъектов малого и среднего предпринимательства, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность.

Основой создания и деятельности любого юридического лица является нормативное правовое регулирование.

Нормативное правовое регулирование развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации основывается на Конституции Российской Федерации и осуществляется Федеральным

законом, другими федеральными законами, принимаемыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов местного самоуправления.

Особенности нормативно-правового регулирования развития малого и среднего предпринимательства определены государственной политикой, предусматривающей следующие меры:

1) специальные налоговые режимы, упрощенные правила ведения налогового учета, упрощенные формы налоговых деклараций по отдельным налогам и сборам для малых предприятий;

2) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, и упрощенный порядок ведения кассовых операций для малых предприятий (п. 2 в ред. Федерального закона от 02.07.2013 N 144-ФЗ)

3) упрощенная система ведения бухгалтерской отчетности для малых предприятий, осуществляющих отдельные виды деятельности;

4) упрощенный порядок составления субъектами малого и среднего предпринимательства статистической отчетности;

5) льготный порядок расчетов за приватизированное субъектами малого и среднего предпринимательства государственное и муниципальное имущество;

6) особенности участия субъектов малого предпринимательства в качестве поставщиков (исполнителей, подрядчиков) в целях размещения заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд;

7) меры по обеспечению прав и законных интересов субъектов малого и среднего предпринимательства при осуществлении государственного

контроля (надзора);

8) меры по обеспечению финансовой поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства;

9) меры по развитию инфраструктуры поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства;

10) иные направленные на обеспечение реализации целей и принципов Федерального закона меры.

Федеральными законами и нормативными актами регламентированы:

- Федеральные статистические наблюдения за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства (статья 5 Федерального закона от 24.07.2007 N 209-ФЗ (ред. от 06.12.2011) "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации"

- Особенности участия субъектов малого предпринимательства в размещении заказов (статья 15 Федерального закона от 21.07.2005 N 94-ФЗ (ред. от 30.12.2012) "О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд" (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2013)

- Стратегия развития торговли в Российской Федерации на 2011 - 2015 годы и период до 2020 года. - Приказ Минпромторга РФ от 31.03.2011 N 422 "Об утверждении Стратегии развития торговли в Российской Федерации на 2011 - 2015 годы и период до 2020 года"

- Организация взаимодействия Минпромторга России и Российской корпорации нанотехнологий с целью поддержки наиболее перспективных инновационных малых и средних предприятий - Приказ Минпромторга РФ от 15.02.2010 N 123 "Об утверждении Ведомственной целевой программы "Развитие малого и среднего предпринимательства в отраслях промышленности и в торговле"(Мероприятие 12).

- Количество малых и средних предприятий в расчете на 1 тыс. человек населения субъектов Российской Федерации СКФО (ед.) -Распоряжение Правительства РФ от 17.12.2012 N 2408-р <Об утверждении государственной программы Российской Федерации "Развитие Северо-Кавказского федерального округа" на период до 2025 года>

- Правила проведения выборочных статистических наблюдений за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства.- Постановление Правительства РФ от 16.02.2008 N 79 "О порядке проведения выборочных статистических наблюдений за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства"

- Обеспечение координации программ, реализуемых по государственной поддержке субъектов малого и среднего предпринимательства, по содействию самозанятости безработных граждан, по поддержке малых форм хозяйствования на селе и по поддержке малых форм инновационного предпринимательства, Рекомендации, утв. Минэкономразвития России, Минздравсоцразвития России, Минсельхозом России, Минрегионом России, Минобрнауки России

- Порядок внесения данных о субъектах малого (среднего) предприятия в Реестр субъектов малого и среднего предпринимательства Москвы.- Постановление Правительства Москвы от 08.12.2009 N 1338-ПП "О функционировании Реестра субъектов малого и среднего предпринимательства Москвы" (вместе с "Положением о Реестре субъектов малого и среднего предпринимательства Москвы", "Регламентом ведения Реестра субъектов малого и среднего предпринимательства Москвы")

- Оказание консультативных услуг малым и средним предприятиям в сфере обеспечения безопасных условий и охраны труда (ГБУ города Москвы "Московский городской центр условий и охраны труда") - Постановление Правительства Москвы от 22.02.2012 N 64-ПП (ред. от 27.02.2013) "О

внесении изменений в государственные программы города Москвы и об утверждении государственной программы "Открытое Правительство" на 2012-2016 гг." (вместе с "Государственной программой города Москвы "Информационный город (2012-2016 годы)", "Государственной программой города Москвы "Развитие транспортной системы на 2012-2016 гг.", "Государственной программой "Социальная поддержка жителей города Москвы на 2012-2016 годы", "Государственной программой города Москвы "Энергосбережение в городе Москве" на 2011, 2012-2016 гг. и на перспективу до 2020 года", "Государственной программой города Москвы "Имущественно-земельная политика города Москвы на 2012-2016 гг.", "Государственной программой "Спорт Москвы" на 2012-2016.

- Оказание консультативных услуг малым и средним предприятиям в сфере обеспечения безопасных условий и охраны труда (ГБУ города Москвы "Московский городской центр условий и охраны труда") - Постановление Правительства Москвы от 11.10.2011 N 477-ПП (ред. от 13.11.2012) "Об утверждении Государственной программы города Москвы "Стимулирование экономической активности на 2012-2016 гг."

- Основные понятия, используемые в настоящем Законе.-Статья 1 Закон г. Москвы от 26.11.2008 N 60 "О поддержке и развитии малого и среднего предпринимательства в городе Москве"

- Система информационного обеспечения субъектов малого и среднего предпринимательства в ЮВАО г. Москвы. - Распоряжение префектуры ЮВАО г. Москвы от 03.02.2011 N 87 "О системе информационного обеспечения субъектов малого и среднего предпринимательства в ЮВАО г. Москвы"

-Проведение общегородского конкурса-смотрa среди государственных заказчиков города Москвы по использованию инновационной продукции малых и средних предприятий в своей деятельности. См. «О проведении

общегородского конкурса-смотрa среди государственных заказчиков города Москвы по использованию инновационной продукции малых и средних предприятий в своей деятельности" (вместе с "Положением о проведении общегородского конкурса-смотрa среди государственных заказчиков города Москвы по использованию инновационной продукции малых и средних предприятий в своей деятельности") - Распоряжение Правительства Москвы от 30.08.2010 N 1800-РП

-Совершенствование механизмов взаимодействия крупных промышленных предприятий города с малыми и средними предприятиями научно-технической и производственной сферы. См. «О совершенствовании механизмов взаимодействия крупных промышленных предприятий города с малыми и средними предприятиями научно-технической и производственной сферы» (Извлечение) - Протокол Объединенной коллегии по промышленной политике г. Москвы от 03.12.2008 N 18(183)

-Вопросы конкуренции и развития малого и среднего предпринимательства. См. "О Правительственной комиссии по вопросам конкуренции и развития малого и среднего предпринимательства". Положение о Правительственной комиссии по вопросам конкуренции и развития малого и среднего предпринимательства.-Постановление Правительства РФ от 17.03.2008 N 178 (ред. от 23.07.2012).

Таким образом разработка и решение большого спектра вопросов, связанных с созданием и деятельностью малого и среднего бизнеса, основывается на эффективной нормативно-правовой базе документов. Поэтому созданию такой базы органами власти Российской Федерации придается большое значение. При этом следует отметить, что в структуре нормативно-правовой базы документов важное место занимают вопросы финансового учета (управленческого, бухгалтерского, налогового).



## **ГЛАВА 2. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ПРЕДПРИЯТИЯХ МАЛОГО И СРЕДНЕГО БИЗНЕСА**

### **2.1 Предмет и метод бухгалтерского учета**

Хозяйственная деятельность юридического лица (в том числе малого и среднего предприятия) независимо от количества работающих и сферы деятельности включает хозяйственные процессы, которые содержат множество хозяйственных операций.

Для осуществления своей деятельности любому юридическому лицу (предприятию, фирме и др.) необходимы средства, состав и размер которых, а также источники их получения (образования) зависят от содержания его деятельности, объема работ и длительности срока эксплуатации (или привлечения) этих средств.

Хозяйственные средства находятся в постоянном движении, происходит их кругооборот. При этом они постоянно переходят из одной формы в другую, изменяется их величина, увеличиваясь или уменьшаясь. Это и составляет основу любой хозяйственной деятельности.

В сфере производства основными стадиями (процессами) кругооборота средств являются: снабжение - производство - реализация.

В отраслях материально-технического снабжения и торговле кругооборот средств в основном охватывает процессы: покупку товаров и их продажу. При этом эти процессы включают множество расчётных, транспортных, складских и других операций.

В сфере услуг кругооборот средств в основном включает процессы: поиск заказчика - выполнение услуги (работы) - сдача услуги (работы) заказчику.

Для осуществления наблюдения за всеми изменениями в хозяйственных средствах и их источниках, регистрации и измерении этих наблюдений создана система учёта.

Бухгалтерский учёт - это система сплошного, непрерывного и взаимосвязанного отражения хозяйственной деятельности предприятия с целью контроля. Таким образом, бухгалтерский учёт охватывает хозяйственные средства юридического лица и их движения на разных стадиях хозяйственной деятельности.

Статьей 1 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее - Закон № 402-ФЗ) дается следующее определение: «Бухгалтерский учет - формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Содержание хозяйственных процессов, а также состав средств и источников их образования, позволяют определить понятие предмета бухгалтерского учёта.

То, что является объектом бухгалтерского учёта, что в нём отражается, раскрывает содержание предмета бухгалтерского учёта, а то, как ведется учёт, с помощью каких основных приёмов и способов он осуществляется, характеризует его метод.

Объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются по определению Федерального закона № 402-ФЗ:

- 1) факты хозяйственной жизни;
- 2) активы;
- 3) обязательства;
- 4) источники финансирования его деятельности;

- 5) доходы;
- 6) расходы;
- 7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Факт хозяйственной жизни - сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств;

К объектам учёта в организации относятся, например, основные средства, нематериальные активы, производственные запасы (сырье и материалы, топливо, тара, запасные части, строительные материалы, инвентарь и прочие материалы), затраты на производство (общепроизводственные, общехозяйственные и другие), готовая продукция и товары, денежные средства (на расчетных и валютных счетах, в кассе организации, переводы в пути, финансовые вложения и др.), расчеты (расчеты с учредителями, расчеты с персоналом по оплате труда, расчеты с разными дебиторами и кредиторами, внутривозвратные расчеты и др.), капитал организации (уставный, резервный, добавочный, др. виды капитала), финансовые результаты, а также ценности временно находящиеся в пользовании или распоряжении организации (арендованные основные средства, материальные ценности на ответственном хранении, в переработке и т.п.).

Объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению. Денежное измерение объектов бухгалтерского учета производится в валюте Российской Федерации. Если иное не установлено законодательством Российской Федерации, стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в валюту Российской Федерации.

**Методологическую основу организации бухгалтерского учета** составляет система способов и определенных приемов, которые осуществляются посредством документации, инвентаризации, бухгалтерского баланса, системы синтетических и аналитических счетов с применением метода двойной записи, оценки имущества и обязательств, калькуляции и отчетности организации. Рассмотрим их.

**Документация** - это первичная регистрация хозяйственных операций с помощью документов в момент и в местах их совершения.

Документация позволяет осуществлять сплошное наблюдение за хозяйственными процессами.

Обязательным условием отражения хозяйственных операций в системном бухгалтерском учете является оформление их первичными документами, обладающими определенными характеристиками и отвечающими соответствующим предъявляемым к ним требованиям (они должны быть достоверными, ясными, объективными и др.). При автоматизированной организации учета с помощью ПЭВМ роль первичных документов выполняют машинные носители информации, удостоверяющие факт выполнения хозяйственной операции. Распечатка документов с помощью специальных средств - принтеров ??? и др. позволяет иметь любой документ на бумажном носителе. От качественного заполнения первичных документов в значительной мере зависит качество всего бухгалтерского учета.

**Инвентаризация** – способ проверки соответствия фактического наличия имущества данным бухгалтерского учета. Инвентаризация осуществляется с целью обеспечения достоверности показателей бухгалтерского учета и сохранности имущества юридического лица.

Инвентаризации подлежат все объекты юридического лица, находящиеся на балансе или на забалансовых счетах, например, основные

средства, нематериальные активы, товарно-материальные ценности, денежные средства в кассах и на расчетных или валютных счетах, расчеты, и др.

Сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами.

**Бухгалтерский баланс** - способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе и обязательствах юридического лица в денежной оценке на определенную дату.

Как правило, он составляется на 1-е число месяца, квартала, года.

Средства юридического лица отражаются в бухгалтерском балансе в денежном выражении в двух группировках: одна показывает, какими средствами организация располагает, другая - из каких источников они возникли.

Обе части бухгалтерского баланса равны между собой, так как в них хозяйственные средства представлены, с одной стороны, - по видам и размещению, с другой - по источникам их образования, и целевому назначению.

Таким образом, баланс позволяет осуществлять наблюдение за состоянием хозяйственных средств и их использованием у любого юридического лица.

Система счетов и двойная запись - прием, который означает, что группировка имущества, источников его образования, хозяйственных операций в бухгалтерском учете осуществляется также и с помощью системы счетов с применением метода двойной записи.

**Счет** - это экономическая группировка (в виде таблицы), в которой систематизируется, накапливается текущая информация о состоянии имущества, источниках его образования, хозяйственных операциях. Являясь элементом метода бухгалтерского учета, счета имеют важное значение для систематизации и группировки хозяйственных операций по однородным экономическим признакам.

**Двойная запись** - способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Этот способ заключается в том, что каждая хозяйственная операция записывается не менее чем в двух счетах бухгалтерского учета в равных суммах.

**Оценка** представляет собой способ выражения в денежном измерении имущества юридического лица и его источников. Реальность и правильность оценки имущества юридического лица и его источников имеют важнейшее значение для построения всей системы бухгалтерского учета. В основу оценки имущества должны входить реальные затраты, выраженные в денежном измерении.

В целях сопоставимости оценка имущества и его источников для отражения в балансе должна проводиться единообразно на всех предприятиях, что достигается соблюдением установленных положений и правил оценки. Например, действующими нормативными документами установлено, что в бухгалтерском балансе основные средства, так же как и нематериальные активы, показываются по остаточной стоимости; производственные запасы оцениваются по фактической стоимости их приобретения и заготовления; готовая продукция - по фактической производственной стоимости и т. д.

**Калькуляция** - способ группировки затрат и определения себестоимости. Исчисление себестоимости продукции (работ, услуг) - способ

определения (плановых и фактических) затрат предприятия в денежной форме на единицу продукции (работ, услуг).

**Отчетность** юридического лица представляет собой систему показателей, характеризующих его производственно-хозяйственную и финансовую деятельность предприятия (организации) за определенный период.

В Федеральном законе № 402-ФЗ приведена следующая формулировка отчетности: «бухгалтерская (финансовая) отчетность - информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом».

Показатели отчетности используются для статистического и финансового анализа состояния организации, подготовки, обоснования и принятия соответствующих управленческих решений, для оценки положения организации на рынке и в других целях.

Способы и приемы бухгалтерского учета, составляющие его методологию, взаимосвязаны и взаимообусловлены. В результате их применения обеспечиваются непрерывное, сплошное и документально обоснованное отражение в системном бухгалтерском учете учитываемых объектов в денежном, трудовом и натуральном измерителях (показателях), однородная группировка имущества, источников его образования, хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Взаимосвязанное отражение этого имущества, источников его формирования и хозяйственных операций при помощи метода двойной записи на счетах, периодическое сопоставление фактического наличия имущества и обязательств с учетными данными позволяют получить достоверные итоговые систематизированные отчетные показатели.

## **2.2. Бухгалтерский баланс как метод отражения информации: структура, формирование, изменения**

В основе балансового метода в бухгалтерском учёте заложен принцип сбалансированности. Термин "баланс" латинского происхождения. Дословно: bis - дважды, lanz - чаша весов, т.е. двучашие весов, как символ равновесия.

Выражением балансового метода или приёма балансового обобщения в бухгалтерском учёте является бухгалтерский баланс. Бухгалтерский баланс отражает хозяйственные средства организации в двух направлениях: с одной стороны, по их составу и размещению, с другой - по источникам их формирования и целевому назначению. Все эти средства группируются и обобщаются в балансе в едином денежном измерении. Для того, чтобы показать состояние средств, баланс составляется на определенный момент, как правило, на 1-е число. Так как в балансе показывается только состояние средств, т. е. показатели содержатся в статике, а не в динамике, то баланс не характеризует движения и использования средств. Эти сведения получают из данных текущего бухгалтерского учета, из системы бухгалтерских счетов. Однако показатели о состоянии хозяйственных средств и их источников, сгруппированные и обобщенные в определенном порядке и содержащиеся в бухгалтерском балансе, очень важны для руководства хозяйственной деятельностью предприятия и проведения финансового анализа.

**Таким образом, бухгалтерский баланс является способом группировки и обобщенного отражения в денежном измерении хозяйственных средств организации по составу и размещению, а также по источникам их образования на определенную дату.**

В бухгалтерском учете термин "баланс" означает два понятия. Во-первых, это один из элементов метода бухгалтерского учета. Во-вторых,



бухгалтерский баланс - это отчетная таблица, одна из форм бухгалтерской отчетности, содержащая сведения о состоянии и размещении хозяйственных средств любого юридического лица на определенную дату.

Графически бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, которая делится по вертикали на две части для отдельного отражения хозяйственных средств. В левой ее части показываются средства по составу и размещению, а в правой части - по источникам их образования. Левая часть называется актив, правая - пассив.

**Термины "актив" и "пассив" так же, как и баланс, латинского происхождения.** Термин "актив" происходит от латинского *activus* - активный, деятельный, действующий. Поэтому в активе отражается та группировка средств, которая показывает действующие средства. Термин "пассив" происходит от латинского *passivus* - пассивный, недействительный, противоположный активному. В пассиве отражается группировка средств, показывающая обязательства предприятия за полученные средства и их назначение.

Каждый отдельный вид средств в активе или их источников в пассиве называется статьей баланса. Итоги сумм статей актива и пассива баланса всегда равны между собой, так как в них отражаются одни и те же хозяйственные средства, но в активе они сгруппированы по составу и размещению, а в пассиве - по источникам их образования и целевому назначению. Равенство итогов актива и пассива баланса имеет большое контрольное значение. Оно является одним из средств проверки правильности учетных записей, его отсутствие свидетельствует об ошибках в записях.

Различают баланс-брутто и баланс-нетто. Форма баланса-брутто используется лишь для различных научных исследований, изучения исторических аспектов, совершенствования балансовых обобщений и др. В

настоящее время в организациях используется форма баланса, которая определена в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), что соответствует балансу-нетто.

Бухгалтерский баланс-нетто позволяет определить имущественно-финансовое положение приватизируемой организации, "очищенного" от таких статей, как "износ нематериальных активов", "износ основных средств" и др.

В настоящее время форма бухгалтерского баланса-нетто, утвержденная Министерством финансов РФ, предусматривает два раздела в активе и три раздела в пассиве.

### **Актив**

Раздел 1 Внеоборотные активы

Раздел 11 Оборотные активы

### **Пассив**

111 Капитал и резервы

1У Долгосрочные обязательства

У. Краткосрочные обязательства

Каждый из перечисленных разделов актива и пассива баланса включает соответствующие статьи, содержание которых раскрывается в приложении (пояснениях к балансу). Следует отметить, что структура бухгалтерского баланса и его содержание совершенствуются в соответствии с необходимыми изменениями в российском и международном учете и отчетности.

**Хозяйственные операции, совершающиеся в организации, по признаку их влияния на величину актива и пассива бухгалтерского баланса бывают четырех типов.**

Операции первого типа изменяют состав имущества, т. е. затрагивают только актив баланса. В этом случае валюта баланса не изменяется.

Например, получены в кассу организации с расчетного счета в банке 500000. руб. Данная операция затрагивает одну статью баланса «Денежные средства и денежные эквиваленты». Однако, в рамках этой статьи денежные средства в учете будут отнесены на разные счета: счет 50 "Касса" и счет 51 "Расчетные счета", которые характеризуют размещение средств и находятся во II разделе актива баланса. Выполнение этой хозяйственной операции означает, что по счету 50 "Касса" средства увеличились (+И1) на 500000. руб., а по счету "Расчетный счет" - уменьшились (-И1) на 500000 руб., т. е. произошло перемещение средств внутри одной статьи (с одного счета на другой) актива баланса и в целом валюта баланса не изменилась.

Если обозначим итог актива баланса "А", итог пассива баланса "П", изменения, происходящие в бухгалтерском балансе под влиянием хозяйственной операции, "И" и цифровыми индексами соответствующий тип операций (т. е. 1, 2, 3, 4), то влияние хозяйственных операций первого типа можно выразить в виде следующей формулы:

$$\square A + И1 - И1 = \square П, \text{ т.е. } \square A + 500000 - 500000 = \square П.$$

Примечание: В указанной примере И1 и И2 будут означать разные счета, между которыми происходили перемещения.

Операции второго типа изменяют источники формирования имущества организации, т. е. затрагивают только пассив баланса. В этом случае валюта баланса не изменяется.

Например, часть нераспределенной прибыли отчетного года в сумме 100000. руб. использована для увеличения резервного капитала организации. Данная хозяйственная операция затрагивает такие статьи пассива баланса: "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и "Резервный капитал", которые характеризуют источники формирования имущества организации и находятся в разделе 111 пассива баланса "Капитал и резервы". Выполнение этой хозяйственной операции означает, что по статье "Нераспределенная

прибыль (непокрытый убыток)" сумма на 100000. руб. уменьшилась, а по статье "Резервный капитал" - на 100000 руб. увеличилась, т. е. произошло перемещение сумм внутри пассива баланса и в целом валюта баланса не изменилась.

Используя предыдущие обозначения, влияние хозяйственной операции второго типа можно записать в виде следующей формулы:

$$\square A = \square П + И2 - И2, \text{ т.е. } \square П + 100000 - 100000 = \square A$$

Операции третьего типа изменяют одновременно величину имущества и источники его формирования, при этом изменения происходят в сторону увеличения. Причем валюта баланса по активу и пассиву возрастает на равную величину.

Например, на валютный счёт организации зачислена краткосрочная ссуда банка в размере 200000 руб.

Данная хозяйственная операция затрагивает две статьи баланса: статью "Денежные средства и денежные эквиваленты", которая находится в разделе 11 актива баланса "Оборотные активы", и статью "Заемные средства"; которая находится в разделе У пассива баланса "Краткосрочные обязательства".

Выполнение этой хозяйственной операции вызывает увеличение статьи "Денежные средства и денежные эквиваленты" на сумму 200000 руб. и одновременно увеличение задолженности организации по полученной в банке краткосрочной ссуде, т. е. статья "Краткосрочные обязательства" также увеличилась на сумму 200000 руб.

Валюта баланса и по активу, и по пассиву увеличилась (+ИЗ) на 200000 руб.

Влияние хозяйственной операции третьего типа на бухгалтерский баланс можно записать в виде следующей формулы:

$$\square A + ИЗ = \square П + ИЗ, \text{ т.е. } \square A + 200000 = \square П + 200000.$$

Операции четвертого типа изменяют одновременно величину имущества и источников его формирования. При этом изменения происходят в сторону уменьшения: валюта баланса по активу и пассиву уменьшается на равную величину.

Например, выдана из кассы заработная плата работникам организации в сумме 500000 руб.

Данная хозяйственная операция затрагивает две статьи баланса: статью «Денежные средства и денежные эквиваленты» и в ней счет 50 «Касса», которая находится во II разделе актива баланса "Оборотные активы", и статью "Кредиторская задолженность", которая показывается в разделе У пассива баланса "Краткосрочные обязательства".

Выполнение этой хозяйственной операции означает, что по статье «Денежные средства и денежные эквиваленты» и в ней по счету 50 «Касса», сумма уменьшилась (-И4) на 500000 руб., и одновременно уменьшилась сумма и по статье "Кредиторская задолженность" на 500000 руб., так как при выдаче заработной платы задолженность организации работникам уменьшается. Валюта баланса и по активу, и по пассиву уменьшилась (-И4) на - 500000 руб.

Влияние хозяйственной операции четвертого типа на бухгалтерский баланс можно выразить в виде следующей формулы:

$$\square A - И4 = \square П - И4, \text{ т.е. } \square A - 500000 = \square П - 500000.$$

Как видно из приведенных формул, итог актива и итог пассива баланса при влиянии любого типа хозяйственной операции всегда сохраняется.

Эти формулы имеют большое значение для отражения влияния различных видов хозяйственных операций не только на бухгалтерский баланс, но и на организацию бухгалтерского учета и анализ финансово-хозяйственной деятельности организации.

## 2.3 Формирование счетов бухгалтерского учета и бухгалтерских записей

При помощи метода бухгалтерского балансового обобщения сопоставляются показатели актива и пассива баланса и тем самым осуществляется контроль за средствами, имеющимися в распоряжении организации. Бухгалтерский баланс составляется на определенную дату, как правило, на 1-е число.

Однако недостаточно знать состояние хозяйственных средств и их источников только на определенную дату. В течение месяца у любого юридического лица может совершаться множество хозяйственных операций. Поэтому необходимо иметь текущие данные об изменениях (увеличениях и уменьшениях), происходящих в результате хозяйственных операций. Такие сведения о движении средств получают с помощью системы бухгалтерских счетов. Производимая на счетах группировка экономически однородных объектов учета позволяет получить о них итоговые, обобщенные показатели.

**Счета представляют способ экономической группировки текущего отражения и контроля хозяйственных средств организации, источников их образования и хозяйственных процессов.** Для учета каждого вида хозяйственных средств, их источников и хозяйственных процессов открываются отдельные счета, например, счета "Касса", "Основные средства", "Товары" и др. Хозяйственные операции на счетах отражаются в денежном измерении, а в отдельных случаях - в натуральных или в трудовых измерителях (например, а аналитических счетах аналитического учета).

Графически счета представляют собой таблицы определенной формы, в которых делаются учетные записи. Структура счетов обеспечивает получение необходимых сведений о хозяйственных процессах,

совершающихся в организации, а также изменениях, происходящих с хозяйственными средствами.

Изменения, происходящие со средствами организации в результате хозяйственных операций, представляют собой либо увеличение, либо уменьшение соответствующих объектов учета. Например, движение денежных средств и материальных ценностей характеризуется либо их поступлением (приход), либо их выбытием (расход). Изменение задолженности также выражается в ее увеличении (росте долга) или уменьшении (погашении долга).

Увеличение и уменьшение средств и их источников отражаются на счетах раздельно. Для раздельного учёта увеличений и уменьшений средств счет делится на две части. Левая часть счета называется дебет, а правая часть - кредит.

**Термины "дебет" и "кредит"**- латинские, в буквальном переводе - он должен, он имеет. Эти термины появились в бухгалтерском учете на той стадии развития, когда основным его содержанием было отражение расчетных и кредитных взаимоотношений между поставщиком и должником, купцом и банкиром. В настоящее время эти термины потеряли свое буквальное значение и используются как условные обозначения сторон счета.

В структуре любого счета записывают первоначальное состояние учитываемого объекта, а затем регистрируют изменения его размера. На одной стороне счета показывают увеличения учитываемых на нем сумм хозяйственных операций, на другой стороне - уменьшения. Это дает возможность рассчитать за определенный период времени итоги увеличений и уменьшений по каждой стороне счета в отдельности, и, кроме того, в любой момент можно установить состояние (величину) учитываемого

объекта. Это состояние на определенный момент называется остатком или сальдо.

Рассмотрим структуру счета на примере счета "Расчетные счета".

### Счет "Расчетные счета"

(наименование объекта учёта)

Дебет	Кредит
-------	--------

Счет «Расчетные счета» относится к группе активных счетов. Поэтому при поступлении денежных средств на этот счет необходимо делать записи по дебету. При расходовании средств на этом счете необходимо делать записи по кредиту.

Счета непосредственно связаны с балансом. В текущем учете для каждого объекта учета, т. е. для каждого вида средств, их источников и хозяйственных процессов открываются отдельные счета.

Разный характер статей актива и пассива баланса, отражающих хозяйственные средства по составу и источникам их образования, обуславливает различное содержание счетов в учете.

Счета, предназначенные для отражения хозяйственных средств по их видам называются **активными**, а счета, на которых отражаются источники средств, называются **пассивными**. Такие названия обусловлены тем, что активные счета открываются на основании статей актива баланса, а пассивные счета - на основании статей пассива баланса.

Данные в счетах, характеризующие состояние средств и их источников на начало отчетного периода, называются начальными остатками (сальдо начальные). Если данные в счетах характеризуют окончание отчетного периода, то они называются конечными остатками (сальдо конечные).



В балансе средства по их составу показываются в левой стороне (в активе), тогда и остатки (сальдо) средств в активных счетах отражаются в левой стороне - дебете. В активных счетах остаток (сальдо) всегда отражается в дебете. Соответственно состояние источников средств в балансе показывается в правой стороне (в пассиве), а остаток (сальдо) источников средств в пассивных счетах отражают в правой стороне - в кредите. В пассивных счетах остаток (сальдо) всегда показывается в кредите.

В активных счетах в дебете отражаются: начальный остаток, увеличение объекта учета, а в кредите показывается уменьшения объекта учета.

В пассивных счетах записи делаются в противоположном порядке: в кредит записывается: начальный остаток (сальдо) и увеличение источника средств, а в дебет - его уменьшения.

Суммы операций, записанные в бухгалтерских счетах, называются оборотами. Сумма записей по дебету счета соответственно называется дебетовым оборотом, а по кредиту счета - кредитовым оборотом.

**Пример.** Рассмотрим порядок отражения остатков и хозяйственных операций на примере активного счета 10 "Материалы", который предназначен для учета в организации наличия и движения сырья, материалов, топлива, инвентаря и др. .

В начале месяца на складе было материалов на сумму 62000 руб., в течение месяца поступили материалы на сумму 5000 руб. и 7000 руб. и выбыли (отпущены в производство) на сумму 30000 руб. и 15000 руб. Указанные суммы отражаются в счете следующим образом:

**Счёт 10"Материалы" (Активный счёт)**

Дебет	Кредит
Сальдо на начало периода Снд 62000	
Поступили материалы	Отпущены материалы в производство

Операция 1      5 000	Операция 3    30 000
Операция 2      7 000	Операция 4    15 000
Итого (оборот по дебету) Обд=12 000	Итого (оборот по кредиту) Обк=45 000
Сальдо на конец периода Ск дебетовое = (62 000 + 12 000 – 45 000) = 29 000	

Таким образом, в дебете и кредите счета рассчитаны обороты, представляющие собой итоги сумм всех операций, отраженных на определенной стороне счета.

В конце записей рассчитывается сальдо конечное или его называют "Сальдо на конец периода". В активных счетах конечный остаток определяют путем суммирования начального дебетового остатка с дебетовым оборотом и вычитания кредитового оборота, т. е. по следующей простой формуле:

$$СК_{\text{акт}} = СН_{\text{д}} + Об_{\text{д}} - Об_{\text{к}}$$

### Общая схема активного счета

Счёт \_\_\_\_\_  
название счёта

Дебет	Кредит
Начальное сальдо	
Увеличение объекта учёта (+)	Уменьшение объекта учёта (-)
Оборот	Оборот
Конечное сальдо	

--	--

**Пример.** Рассмотрим порядок записей в пассивном счете 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Сумма, записанная по этому счету в начале месяца в качестве остатка, показывает размер задолженности работникам организации по начисленной, но еще не выданной заработной плате. Размер этого долга в нашем примере - 120000 руб. В течении месяца совершены три операции: первая - начислена заработная плата работникам 500000 руб., т. е. увеличился долг перед работниками, вторая - выплачена два раза заработная плата в размере 300000 руб. и третья (выплачена заработная плата) 250000 руб., т. е. уменьшилась задолженность конкретной организации своим работникам. Запись этих операций на счете выглядит следующим образом:

#### Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет	Кредит
	Сальдо на начало периода $C_{нк}$
	120000
Выплачена зарплата:	Начислена зарплата
Операция 2            300000	Операция 1            500000
Операция 3            250000	
Итого (оборот по дебету) $Об_d$ 550000	Итого (оборот по кредиту) $Об_k$
	500000
	Сальдо на конец периода $C_{кпас}$ (120000+500000-550000) = 70000

По счету 70, также как в рассмотренном выше активном счете 10 "Материалы", обороты на счете представляют собой итоги записей всех операций (отдельно по дебету и отдельно по кредиту). Начальный остаток в расчет оборота не включается, так как для целей контроля за движением средств необходимо знать итог их движения, т. е. сумму по всем операциям: отдельно по дебету счета и отдельно по кредиту счета.

В пассивных счетах конечный остаток определяют путем суммирования начального кредитового остатка (Снк) с кредитовым оборотом (Обк) и вычитания дебетового оборота (Обд), т. е. по следующей формуле:

$$С_{кпас} = С_{нк} + Обк - Обд.$$

### Общая схема пассивного счета

Счет \_\_\_\_\_

Название счета	
Дебет	Кредит
	Начальное сальдо(С <sub>нк</sub> )
Уменьшение объекта учета (-)	Увеличение объекта учета (+)
Оборот Об <sub>д</sub> .	Оборот(Об <sub>к</sub> )
	Конечное сальдо( С <sub>кпас</sub> )

В активном счете дебет больше кредита или равен ему, в пассивном же счете, наоборот, кредит больше дебета или равен ему. Поэтому активный счет может иметь дебетовое сальдо или вообще не иметь его (нулевое). Кредитового сальдо на активных счетах не бывает, т. е. кредит в них не может быть больше дебета, так как нельзя израсходовать средств (запись в кредите) больше, чем их имеется в наличии (запись в дебете). Точно так же пассивный счет может иметь кредитовое сальдо или не иметь его совсем (нулевое). Дебетового сальдо в пассивных счетах не бывает, т. е. дебет не может быть больше кредита, так как нельзя погасить долг или использовать источник на большую сумму, чем имеется.

Активные и пассивные счета составляют основу системы счетов бухгалтерского учета. Однако имеются счета, отличающиеся от них по структуре. К ним относятся счета, на которых отражаются хозяйственные

процессы (процесс производства, реализации), финансовые результаты хозяйственной деятельности. Кроме того, некоторые счета имеют смешанный характер, являются активно - пассивными, т.е. сочетают в себе признаки активных и пассивных счетов. Эти счета применяются для отражения расчетных операций организации с другими организациями и отдельными лицами. В результате таких расчетных взаимоотношений возникает дебиторская и кредиторская задолженность. Активно-пассивные счета имеют одновременно и дебетовый, и кредитовый остаток. Дебетовое сальдо показывает сумму дебиторской, а кредитовое сальдо - сумму кредиторской задолженности.

При составлении рабочего варианта баланса остаток по активно-пассивному счету показывается развернуто (раздельно): дебетовый – в активе баланса, а кредитовый – в пассиве баланса. В форме баланса, представляемой в федеральные органы, развернутое сальдо сворачивают (понятие «свернутое сальдо»), т.е. показывают тот остаток который получают вычитанием большего остатка (большей суммы) из меньшего остатка (меньшей суммы).

В результате хозяйственных операций происходят изменения средств организации и их источников. Каждая хозяйственная операция вызывает изменения не менее чем в двух статьях баланса на одну и ту же сумму. Таким образом, каждая хозяйственная операция приводит к двум экономическим явлениям и поэтому затрагивает две статьи баланса. Отражая операции в текущем учете, необходимо фиксировать вызываемые ею явления. Для этого сумму по операции необходимо записывать в двух счетах (или более чем в двух счетах, если хозяйственная операция является сложной), соответствующих двум затрагиваемым ею статьям баланса. Такая запись производится способом двойной записи, которая состоит в том, что операция записывается минимум в двух взаимосвязанных счетах: по дебету одного и кредиту другого счетов в одинаковых суммах.

Посредством двойной записи на счетах устанавливается связь между объектами учета, что позволяет осуществлять контроль и управление хозяйственной деятельностью организации.

Двойная запись, возникшая еще в средние века, до сих пор не потеряла свое определяющее (контрольное) значение в организации бухгалтерского учета. Почти во всех странах мира бухгалтерский учет базируется на двойной записи. Она не потеряла своего значения и в условиях автоматизации (программного обеспечения) бухгалтерского учета.

**Двойная запись** представляет способ одновременного взаимосвязанного отражения хозяйственной операции: в дебете одного счета и кредите другого счета в одинаковых суммах. В учебной профессиональной литературе по бухгалтерскому учету этот способ называют «принципом двойной записи».

Рассмотрим примеры двойной записи операций на счетах.

**Операция 1.** В кассу организации по чеку с его расчетного счета поступило 70000 руб.

Операция увязывает два объекта учета и поэтому записывается в двух счетах –счете 50 "Касса" и счете 51"Расчетные счета". На счете 50 «Касса» произошло увеличение денежных средств, этот счет-активный. На активных счетах увеличение записывается по дебету, поэтому сумму данной операции необходимо записать в дебете счета 50 "Касса". На расчетном счете произошло уменьшение денежных средств. Этот счет тоже активный. Уменьшение на активных счетах показывают по кредиту, т.е. эту же сумму операции необходимо записать в кредит счета 51 "Расчетные счета". Запись будет выглядеть следующим образом:

дебет счета 50 "Касса"	70000 руб.
кредит счета 51 "Расчетные счета"	70000руб.)

Указание дебетуемого и кредитуемого счета, а также суммы отражаемой хозяйственной операции называется бухгалтерской записью.

В результате «принципа двойной записи» между счетами возникает их взаимосвязь. Эта взаимосвязь называется корреспонденцией счетов, а счета, участвующие в ней - корреспондирующими. По первой операции счет 50 "Касса" корреспондирует со счетом 51 "Расчетные счета".

**Операция 2.** Часть прибыли организации в сумме 60000 руб. зачислена в резервный капитал. Данная операция вызвала изменения в бухгалтерском счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и в счете 82 «Резервный капитал».

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» является активно — пассивным. Перечисление (т.е. уменьшение) прибыли записывается по дебету счета 84. Зачисление суммы прибыли на счет 82 «Резервный капитал» происходит по кредиту этого счета (счет – пассивный). Увеличение на пассивном счете отражается по кредиту. Порядок записи на счетах следующий:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	}	60000 руб.
Кредит счета 82 «Резервный капитал»	]	

**Операция 3.** От поставщиков поступили материалы на общую сумму 120000 руб., расчеты за которые еще не произведены.

В результате этой операции увеличился остаток материалов. Счет 10 "Материалы" - активный. На активном счете увеличение записывается по дебету, поэтому счет должен дебетоваться на сумму 120000 руб. Одновременно возрастает задолженность поставщикам за полученные материалы. Счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", отражающий кредиторскую задолженность, является пассивным, поэтому его

увеличение должно быть записано по кредиту. На счетах должна быть следующая запись:

дебет счета 10 "Материалы"	)	
	)	120000 руб.
Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	)	

**Операция 4.** Из кассы предприятия выплачена заработная плата работнику в сумме 680000 руб.

Эта операция вызывает уменьшение денежных средств в кассе. Счет 50 "Касса" - активный, его уменьшение должно быть отражено по кредиту. Выплата заработной платы одновременно уменьшает задолженность предприятия работникам. Счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - пассивный, поэтому уменьшение отражается в дебете. Запись по этой операции будет следующей:

дебет счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"	)	680000 руб.
кредит счета 50 "Касса"	)	

В приведенных примерах взаимосвязь между счетами может быть изображена стрелкой от кредитуемого счета к дебетуемому. Такое направление взаимосвязи соответствует движению средств в процессе их кругооборота. Следует отметить, что в практике бухгалтерского учета это правило значения не имеет.

**Бухгалтерские записи** могут быть простыми и сложными. **Простыми** называются такие, в которых сумма хозяйственной операции записывается в дебет одного счета и кредит другого, т. е. один счет дебетуется и один



кредитуется. Все четыре приведенные выше записи - примеры простых бухгалтерских записей.

**Сложными** являются такие записи, при которых дебетуются два или более счета, а кредитуется один счет или, наоборот, дебетуется один счет, а кредитуются два и более счета.

При применении способа двойной записи не всегда сумма каждой операции записывается дважды. При соответствующей технике записи, например, шахматным способом, сумму каждой операции записывают один раз. Однако, она показывает связь двух соответствующих счетов.

**Двойная запись** имеет большое контрольное значение. Так как каждая операция записывается в одинаковой сумме на дебетуемом и кредитуемом счетах, то итог записей по дебету всех счетов (дебетовый оборот) должен быть равен итогу записей по кредиту всех счетов (кредитовый оборот). Если такое равенство отсутствует, то это свидетельствует об ошибках в текущих записях операций по счетам.

Следует отметить, что в настоящее время в бухгалтерском учете в бухгалтерских записях на некоторых счетах, а также при ведении бухгалтерского учета **по простой системе** не применяется способ «двойной записи». Например, приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. N 106н» установлено, что «При формировании учетной политики микропредприятия и социально ориентированные некоммерческие организации вправе предусмотреть в ней ведение бухгалтерского учета **по простой системе (без применения двойной записи)**». Содержание и применение **простой системы (без применения двойной записи)**" рассматривается в главе 3 раздела 3.3.2.3. «Варианты упрощенной формы бухгалтерского учета (простая форма без применения способа двойной записи)».

Для получения различных характеристик объектов учета в бухгалтерском учете используются **два вида счетов: синтетические (обобщенные) и аналитические (детализированные)**. Поэтому средства и их источники отражаются как на синтетических, так и на аналитических счетах.

**Синтетические счета** содержат обобщенные показатели о хозяйственных средствах и их движении. В них объекты учета отражаются только в денежном измерении.

**Аналитические счета** представляют подробную характеристику соответствующих объектов учета, т. е. они конкретизируют общие показатели, содержащиеся в синтетических счетах. Аналитические счета, отражающие материальные ценности, ведутся не только в денежном, но и в натуральных измерителях.

Отражение состояния и движения хозяйственных средств в обобщенных показателях на синтетических счетах называется синтетическим учётом, а в детализированном виде на аналитических счетах - аналитическим учётом. Таким образом, аналитический учёт (использование аналитических счетов) ведется в развитии синтетического учета (синтетических счетов).

Порядок отражения хозяйственных операций в аналитическом учете, взаимную связь аналитических счетов с синтетическими счетами, в развитие которых они ведутся, покажем на примере записей по аналитическим счетам к пассивному синтетическому счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

**Пример.** В организации общая сумма задолженности всем поставщикам составила на начало месяца 600000 руб. Это начальное сальдо по синтетическому счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Общая задолженность состоит из задолженности поставщику 1 – 400000 руб., поставщику 2 - 200000 руб. За месяц расчеты с поставщиками изменялись следующим образом:

Операция 1) Начислено поставщикам за купленные материалы, руб.:

поставщику 1 - 50 000

поставщику 2 - 30 000

---

Итого: 80 000

Операция 2) Уплачено поставщикам, руб.:

поставщику I - 70 000

поставщику 2 – 40.000

---

Итого 110 000

Записи на синтетическом счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" будут сделаны следующим образом:

**Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

Дебет		Кредит	
		Сальдо на начало месяца 600000	
Операция 2	110000	Операция 1	80000
Оборот за месяц	110000	Оборот за месяц	80000
		Сальдо на конец месяца 570000	

Сальдо конечное (Ск) составит:

$$Ск = Сн + Ок - Од = 600000 + 80000 - 110000 = 570000$$

В счете 60 приведены только общие данные о расчетах с поставщиками – счет является синтетическим. Расчеты же с каждым поставщиком в отдельности на этом счете не видны. Для этого откроем аналитические счета по условиям приведенного примера:

**Счет 60 Поставщик 1**

Дебет		Кредит	
		Сальдо на начало месяца 400000	
Операция 2	70000	Операция 1	50000
Оборот за месяц	70000	Оборот за месяц	50000
		Сальдо на конец месяца 380000	

Расчет сальдо конечного ( $C_k$ ):

$$C_k = 400000 + 50000 - 70000 = 380000$$

### Счет 60 Поставщик 2

Дебет		Кредит	
		Сальдо на начало месяца 200000	
Операция 2	40000	Операция 1	30000
Оборот за месяц	40000	Оборот за месяц	30000
		Сальдо на конец месяца 190000	

Расчет сальдо конечного ( $C_k$ ):

$$C_k = 200000 + 30000 - 40000 = 190000$$

Как видим, общие суммы остатков и оборотов, отраженных в синтетическом счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", записаны отдельными частными суммами по аналитическим счетам конкретных поставщиков, к которым они относятся. В этом примере общие итоги записей по аналитическим счетам должны совпадать с записями в синтетическом учете. Проверим это правило:

сальдо на начало месяца =600000(40000+20000)

оборот по кредиту за месяц =80000 (50000+30000)

оборот по дебету за месяц =110000 (70000+40000)

сальдо на конец месяца =570000 (380000+190000)

Таким образом, хозяйственная операция, записанная в синтетическом счете, при необходимости отражается и на соответствующих аналитических счетах, ведущихся в развитие данного синтетического счета. Начальный и конечный остатки синтетического счета должны быть равны суммам остатков по аналитическим счетам, которые ведутся в их развитие. Обороты по дебету и кредиту синтетического счета должны быть равны итогам оборотов по соответствующим аналитическим счетам.

Как уже подчеркивалось, аналитический учет имеет большое контрольное значение. Он позволяет установить правильность ведения бухгалтерского учета, выявить ошибки в учетных записях и своевременно их исправить. Используя данные аналитического учета имеется возможность контролировать состояние запасов отдельных видов товарно-материальных ценностей, соответствие их установленным нормативам, состояние расчетов с отдельными дебиторами и кредиторами, степень расходования средств по каждой статье производственных затрат.

Кроме синтетических и аналитических счетов в бухгалтерском учете применяются субсчета.

**Субсчета представляют собой дополнительную группировку хозяйственных средств в пределах данного синтетического счета.** Субсчета занимают промежуточное положение между аналитическими и синтетическими счетами. При наличии субсчетов записи строятся по схеме: синтетические счета - субсчета - аналитические счета.

В учетной практике синтетические счета называются счетами первого порядка, субсчета - счетами второго порядка, аналитические счета - счетами

третьего порядка. Сальдо и обороты по субсчету получают путем суммирования соответствующих данных тех аналитических счетов, которые объединяет этот субсчет. В свою очередь каждый из субсчетов может подразделяться на аналитические счета

Счета бухгалтерского учёта систематизированы в Плане счетов бухгалтерского учёта финансово - хозяйственной деятельности организации (далее- План счетов).

План счетов и инструкция по его применению введены в действие с 1 января 2001 г. Приказом Министерства финансов Российской Федерации № 94н от 31 октября 2000 г. (далее – План счетов Минфина РФ). В соответствии с п.5 статьи 3 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» «план счетов бухгалтерского учета - систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета»;

Указанный План счетов введен в рамках Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. На основе Плана счетов Минфина РФ в организации ежегодно главным бухгалтером (бухгалтером) должен быть составлен и утвержден рабочий План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности (с указанием полного названия организации).

Рабочий план счетов организации должен содержать полный перечень синтетических счетов, субсчетов, аналитических счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета.

Следует отметить, что рекомендуемый Минфином Российской Федерации План счетов постоянно совершенствуется. В этой связи при разработке рабочего Плана счетов главному бухгалтеру (бухгалтеру) необходимо воспользоваться последней редакцией Плана счетов Минфина

РФ в известных справочно-поисковых системах, например, в Консультанте Плюс, ГАРАНТ, ИНФО-БУХГАЛТЕР и других.

## **2.4 Документирование и документооборот в бухгалтерском учете**

### **2.4.1. Необходимость и сущность документирования в бухгалтерском учете**

В информационной системе управления организацией важное место занимает информационная система «Бухгалтерский учет», которую одновременно можно рассматривать как одну из подсистем АСУ.

Рассматривая информационную систему «Бухгалтерский учет», как самостоятельную систему, необходимо понимать, что ее основу составляют документы.

В общем представлении документы – основной и важный источник получения информации о хозяйственной деятельности организации. При этом, имея в виду, что особенностью бухгалтерского учета является сплошное, непрерывное и взаимосвязанное отражение хозяйственной деятельности организации, то документирование следует рассматривать, как один из элементов метода бухгалтерского учета. Таким образом, документирование можно рассматривать как способ сплошного и непрерывного отражения хозяйственных операций с целью получения необходимых сведений о совершающихся фактах хозяйственной жизни экономического субъекта. Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом.

Документы являются основанием и подтверждением учетных записей.

Документы широко используются в процессе оперативного управления хозяйственной деятельностью любого юридического лица. Так, требования

производственных цехов служат основанием для отпуска материалов со склада в производство, платежные требования поставщиков — для перечисления денежных средств с расчетного счета организации в уплату за поступившие сырье, материалы и т.д. На основании документов ведется постоянное наблюдение за движением материальных и денежных средств, состоянием расчетов. Подписывая документ, руководитель любого уровня контролирует законность и целесообразность операции, оформляемой документом. Этим определяется персональная ответственность за совершаемые им действия.

Бухгалтерские документы имеют большое значение в обеспечении сохранности собственности, для контроля за действиями материально ответственных лиц, вскрытия случаев хищений и злоупотреблений. Отражение в учете хозяйственных операций на основе документов позволяет на любой момент получить сведения о наличии тех или иных материалов и денежных ценностей у каждого материально ответственного лица. Сопоставление документальных (учетных) данных с фактическими позволяет выявлять расхождения—недостачи или излишки в процессе инвентаризации.

Документы используются для анализа финансово-хозяйственной деятельности любого юридического лица. В процессе его изучаются факторы, способствующие выполнению показателей или, наоборот, явившиеся причиной их невыполнения. Для установления таких причин нередко, кроме отчетных данных, привлекаются документы, послужившие основанием для учетных записей. Это позволяет определить, насколько рационально расходуются материальные и денежные средства, способствует более эффективному их использованию.

Велико и правовое значение документов. Являясь письменным свидетельством совершенных хозяйственных операций и основой записей в бухгалтерском учете, документы используются как доказательства в



разногласиях, возникающих между юридическими лицами или юридическим и физическим лицом. Эти разногласия рассматриваются в судебных органах и арбитраже.

Документы используются и в судебно-бухгалтерской экспертизе, которая проводится в необходимых случаях по решению следственных органов при расследовании отдельных дел. Они имеют юридическую силу в качестве письменного свидетельства только в случае, если составлены своевременно и оформлены в соответствии со всеми предъявляемыми к ним требованиями.

Документы, оформляющие хозяйственные операции, представляют собой бланки, отпечатанные типографским способом, и содержат строки, графы в виде колонок (клеток), куда заносятся сведения о хозяйственных операциях. Документы могут заполняться вручную или с помощью компьютеров. Как правило, учетные документы заполняются в нескольких экземплярах.

В настоящее время применяются такие первичные документы, которые создаются, а затем передаются с помощью современных информационно-телекоммуникационных технологий (далее «ИТКТ»).

Общий порядок создания первичных документов, отражения информации в бухгалтерском учете, ее хранения, порядок организации документооборота определяются соответствующими документами, утверждаемыми Министерством Финансов РФ по согласованию с Госкомстатом РФ.

Первичные документы создаются на бланках типовых и специализированных форм. Министерства и ведомства разрабатывают и утверждают при необходимости специализированные формы для своих подведомственных организаций с учетом отраслевой специфики.

## 2.4.2. Классификация документов

В организациях совершаются самые разнообразные хозяйственные операции. Для их оформления применяются и различные по форме и содержанию документы. Для понимания их назначения и порядка заполнения, а также обеспечения правильного их применения, необходима классификация документов по однородным признакам.

Бухгалтерские документы классифицируются по следующим признакам: назначению, порядку отражения операций, способу охвата хозяйственных операций, количеству учетных записей, месту составления, по степени использования средств механизации (автоматизации) (рис.1).

**По назначению** документы делятся на распорядительные, оправдательные (исполнительные), бухгалтерского оформления и комбинированные.

**Распорядительные документы** содержат распоряжение, задание руководителя организации или других лиц о совершении определенных хозяйственных операций. Распорядительные документы служат, например, основанием для приема и выдачи денег и материальных ценностей. Например, получить деньги с расчетного счета в банке можно только при наличии письменного распоряжения руководителя организации и главного бухгалтера. К распорядительным документам относятся доверенность на получение товарно-материальных ценностей, чек на получение наличных денег с расчетного счета, платежное поручение на перечисление денежных сумм в банке в порядке безналичных расчетов, наряд на сдельную работу и др.

**Оправдательными (исполнительными) документами** оформляют уже произведенные операции, т.е. документы подтверждают факт совершения операции, поэтому они служат бухгалтерии основанием для

отражения в учете совершенных операций. Для материально ответственных лиц эти документы являются оправданием в получении или расходовании товарно-материальных ценностей и денежных средств. К таким документам относятся: приемные акты, квитанции, накладные, платежные требования, ведомости и др.

**Документы бухгалтерского оформления** составляются работниками бухгалтерии, чтобы по данным распорядительных и оправдательных документов подготовить дальнейшие учетные записи, облегчить и ускорить их. К ним относятся: накопительные ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, ведомости начисления амортизации, расчет торговых скидок (в торговле), другие справки и расчеты, составляемые бухгалтерией.

**Комбинированные документы** сочетают в себе признаки распорядительных, оправдательных документов и документов бухгалтерского оформления. Такие документы являются распоряжением на совершение конкретной хозяйственной операции и оформляют уже совершенную операцию. Иногда они содержат также указание о порядке отражения операции на бухгалтерских счетах. Например, расходный кассовый ордер, являясь распоряжением кассиру на выдачу денег из кассы, служит распорядительным документом. После того как деньги будут выданы с наличием подписи лица, их получившего, этот документ уже будет оправдательным, подтверждающим факт выдачи денег из кассы. После указания бухгалтером на этом расходном кассовом ордере корреспондирующих счетов он уже становится документом бухгалтерского оформления. К комбинированным документам относятся авансовый отчет, требование на отпуск материалов со склада, расходный кассовый ордер и др.

Применение комбинированных документов широко распространено в практике бухгалтерского учета, так как это уменьшает количество учетных

записей, облегчает бухгалтерскую обработку документов, делает их более обозримыми, сокращает затраты труда и расходы на бумагу.

По объему отражения операций документы бывают **первичными и сводными**. В **первичных документах** непосредственно оформляются хозяйственные операции, и они являются первым свидетельством об их осуществлении. К ним относятся, например, чек на получение денежных средств из банка, требование на отпуск материалов со склада, акт о ликвидации основных средств, платежное требование и др.

**Сводные документы** отражают операции, уже зафиксированные в первичных документах. Они заполняются на основании ранее составленных первичных документов путем обобщения их данных. К сводным документам относятся, например, авансовый отчет, ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, товарный отчет, кассовый отчет материально ответственных лиц, реестры платежных требований и др. Сводные документы, так же как и комбинированные, имеют большое значение для сокращения учетных записей. Например, вместо записей по каждому документу делается общая запись по итогу сводной ведомости или товарному отчету (на общую сумму поступления или расхода товаров). Сводный документ, представляя собой сводку первичных документов, обобщает и укрупняет их показатели и тем самым дает возможность уменьшить количество учетных записей на счетах.

По степени охвата хозяйственных операций документы делятся на: **разовые и накопительные**. **Разовые документы** оформляют одну или несколько хозяйственных операций, записываемых в документ одновременно. После составления на их основании делаются бухгалтерские записи. К разовым документам относятся, например, требования, накладные, платежные требования, чеки, кассовые ордера, акты и др.

**Накопительные документы** составляют постепенно на протяжении определенного периода (дня, декады, месяца) для отражения однородных, систематически повторяющихся операций. Накопительные документы окончательно оформляются по истечении установленного периода, после чего они передаются в бухгалтерию для записей. К таким документам относится, например, лимитно-заборная карта. На ее основании отпускаются материалы со склада в производство. Она выписывается на каждый номенклатурный номер используемых производственным цехом материалов и содержит данные о лимите отпуска этих материалов. Сравнивая данные фактического отпуска материалов с установленным лимитом, постоянно контролируют отпуск материалов в производство.

Применение накопительных документов значительно уменьшает количество выписываемых документов и упрощает технику бухгалтерского учета. Например, вместо записей по бухгалтерским счетам каждого отдельного отпуска материалов со склада делается одна запись в конце месяца на сумму итогов лимитно-заборной карты. Такие накопительные записи по счетам один раз в месяц на основе общих итогов однородных документов находят все большее распространение в бухгалтерской практике.

**По количеству учетных записей** документы делятся на **однострочные и многострочные**. **Однострочный документ** отражает операцию прихода или расхода одного вида материалов. **Многострочный документ** содержит несколько позиций, видов материальных ценностей. Такими документами оформляют, например, операции по труду и заработной плате (наряд на отдельную работу, который может быть и однострочным, и многострочным). Многострочные документы сокращают количество записей при составлении документов, уменьшают потребность в бумаге для изготовления учетных бланков. Эти документы более рациональны и при обработке с помощью ИТКТ.

Можно классифицировать документы и по другим признакам, например, по месту составления, степени использования средств механизации и автоматизации.

**По месту составления различаются документы внутренние и внешние. Внутренние документы** составляются в конкретной организации. К внутренним документам относится основная масса документов организации, например, кассовые ордера, накладные, акты, авансовые отчеты, ведомости, требования и др. **Внешние документы** составляются в других организациях и поступают с помощью разных каналов связи (почтовые отправления, факсы, Интернет и др.). С помощью ИТКТ, например, отправляют счета-фактуры, платежные требования, выписки банков с расчетного счета, платежные поручения и др. Различия между этими документами обуславливают их проверку и бухгалтерскую обработку, порядок исправления обнаруженных ошибок.

**По степени использования средств автоматизации** документы делятся на заполняемые ручным способом, частично и полностью заполняемые с помощью компьютерных технологий. В настоящее время большое количество документов (особенно в крупных городах) заполняется с помощью компьютерных технологий.

В бухгалтерском учете каждый документ имеет свое назначение и поэтому относится одновременно к различным классификационным группам. Например, счет-фактура (накладная) поставщика на закупленные у него материалы является оправдательным и в то же время первичным, разовым, внешним документом. Приходный кассовый ордер — комбинированный, первичный, разовый, однострочный, внутренний документ. Таким образом, с точки зрения различных признаков классификации, каждый документ относится к соответствующей группе.

Классификация документов по определенным признакам дает возможность правильно понять их содержание и назначение в хозяйственной деятельности организации.

### **2.4.3. Требования, предъявляемые к содержанию и оформлению документов**

Документирование хозяйственной деятельности организации – основа бухгалтерского учета. Поэтому к оформлению и содержанию документов бухгалтерского учета предъявляются определенные требования. Эти требования определены Федеральным Законом РФ «О бухгалтерском учете» № 402 – ФЗ от 06.12.2011 и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34-н).

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений обязательны для всех работников организации.

Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания.

В соответствии со статьей 10 Федерального закона № 402-ФЗ обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются:

- 1) наименование регистра;
- 2) наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- 3) дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- 4) хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;

5) величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;

б) наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;

7) подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Не допускаются пропуски или изъятия при регистрации объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета.

Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы регистров бухгалтерского учета для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

В случае, если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление регистра бухгалтерского учета другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа изготавливать за свой счет на бумажном носителе копии регистра бухгалтерского учета, составленного в виде электронного документа.

В регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление в регистре бухгалтерского учета должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В случае, если в соответствии с законодательством Российской



Федерации изымаются регистры бухгалтерского учета, в том числе в виде электронного документа, копии изъятых регистров, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в состав документов бухгалтерского учета.

Современные средства информационно-телекоммуникационных технологий, включая устройства сбора, измерения, регистрации, передачи, накапливания информации в условиях функционирования систем управления предприятием (организацией) и автоматизированных систем управления технологическими процессами, позволяют автоматически получить всю первичную информацию о хозяйственных процессах и явлениях и направить ее в банк данных для удовлетворения потребителей этой информации на всех уровнях управления.

#### **2.4.4. Документооборот в бухгалтерском учете**

**Документооборотом** называется путь движения документов через все стадии их обработки, начиная с момента выписки и кончая сдачей на хранение в архив. Общие этапы, через которые проходят все документы, — выписка, проверка и прием документов, их обработка, отражение операций, оформленных документами на бухгалтерских счетах.

На рис.2 представлен один из вариантов документооборота в организации.

Рассмотрим содержание отдельных этапов документооборота.

**Выписка первичных документов**, как уже отмечалось, представляет собой довольно трудоемкий процесс. В условиях ручного труда совершенствование документации и повышение производительности труда учетных работников достигается путем сокращения записей в документах, применения комбинированных форм документов. Основным же

направлением совершенствования первичного учета является автоматизация записей хозяйственных операций, то есть. использование современных информационно-телекоммуникационных технологий.

В процессе составления документов и после их выписки, **бухгалтерия проверяет правильность оформления документов.** Эта проверка осуществляется с точки зрения законности оформленных операций, правильности заполнения документов и арифметических расчетов.

В процессе составления документов бухгалтерия осуществляет их **предварительный контроль** по количеству, датам и содержанию учитываемых хозяйственных операций. Он особенно важен в связи с тем, что некоторые документы составляют не работники бухгалтерии, а материально ответственные лица и другие оперативные работники.

Посредством предварительного контроля не допускается совершение каких-либо экономически нецелесообразных, неправильных или незаконных операций, предупреждаются нарушения государственной дисциплины, случаи недостач, приписок и др. Предварительный контроль осуществляется путем просмотра и подписи распорядительных документов, являющихся основанием для выдачи материальных ценностей, приема и выдачи денежных средств главным (старшим) бухгалтером.

**Последующий контроль документов** осуществляется непосредственно в бухгалтерии и распространяется преимущественно на оправдательные документы. По этим документам проверяется существо хозяйственных операций, т.е. их законность и целесообразность. Эта проверка — продолжение предварительного контроля.

При проверке документов устанавливаются также правильность их оформления, наличие всех необходимых реквизитов, предусмотренных для данного документа, четкость заполнения реквизитов, отсутствие исправлений (особенно в документах, оформляющих денежные операции),

правильность указания даты составления документов. Особое внимание уделяется подлинности подписей лиц, составивших документ, своевременности представления документа в бухгалтерию. Неправильное и несвоевременное составление или представление документа лишает его доказательной силы, что порой наносит материальный ущерб организации.

При **арифметической проверке документов** выясняется правильность указанных в документе натуральных и стоимостных показателей, правильность таксировки, т. е. умножения количества на цену, суммирование отдельных показателей и подсчет итогов.

Работники бухгалтерии должны принимать документы, не вызывающие сомнения в правильности их составления и оформления, в законности и целесообразности подтверждаемых ими хозяйственных операций, без арифметических ошибок. При обнаружении в документе незаполненных реквизитов и арифметических ошибок он должен быть возвращен для дооформления или переписывания.

Если в процессе проверки обнаруживаются подделки каких-либо реквизитов (особенно подписей) или другие злоупотребления, то такие документы оставляются в бухгалтерии для выяснения причин и принятия необходимых мер в отношении виновных лиц.

Проверенные и принятые бухгалтерией **документы подвергаются бухгалтерской обработке**. Многие поступающие в бухгалтерию документы содержат только натуральные показатели. Поэтому необходимо в этих документах (это касается документов по приходу и расходу материалов, сдаче продукции на склад и т.д.), проставить цены и суммы, т.е. произвести их расценку, или **таксировку** (используется специфический бухгалтерский термин). Цены проставляются на основании данных о ценах.

После таксировки документы, как правило, **группируют**, т.е. собирают за определенный период (день, неделю, месяц) по однородным признакам,

например, выделяют кассовые документы, документы по движению материалов, по отгрузке и реализации продукции, банковские документы и др. По каждой группе документов подсчитываются общие итоги, чтобы затем сократить количество учетных записей на бухгалтерских счетах.

**Группировка документов** завершается составлением сводных (группировочных) ведомостей путем накапливания поступающих документов и группировки содержащихся в них данных по тем или иным однородным признакам.

В настоящее время многие сводные документы, (например, группировочные ведомости) составляются с помощью компьютерных технологий. На основании группировки и подсчета итогов в документах производятся бухгалтерские записи. Они делаются путем указания корреспонденции (связи) между счетами по данной операции или группе однородных операций. Этот этап обработки бухгалтерских документов называется **контировкой документов**.

Бухгалтерские записи могут производиться на самих первичных документах, оформляющих соответствующие операции. На свободном или специально отведенном месте бланка документа вручную записываются коды корреспондирующих счетов и определенные суммы по хозяйственным операциям.

Если по однородным документам составляются **накопительные группировочные ведомости** или другие сводные документы бухгалтерского оформления, то в них заранее указываются корреспонденция счетов и итоговые суммы по соответствующим бухгалтерским счетам.

Оформленные бухгалтерской записью операции записывают в учетные регистры. Порядок записей зависит от применяемой в организации формы учета.

Составление бухгалтерской записи имеет очень важное значение, так как от ее правильности зависит в дальнейшем точность и достоверность учета. Например, если указаны неправильно корреспондирующие счета, то это приводит к неправильному отражению операции на счетах, т.е. к искажению экономической взаимосвязи между процессами

После составления отчетности документы в переплетенном виде в папках передаются для хранения.

В соответствии со статьей 29 Федерального закона № 402-ФЗ первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года.

Документы учетной политики, стандарты экономического субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, в том числе средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи, подлежат хранению экономическим субъектом не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз.

Экономический субъект должен обеспечить безопасные условия хранения документов бухгалтерского учета и их защиту от изменений.

Требование своевременности и точности учета обуславливает необходимость налаживания такой системы выписки и обработки документов, которая способствовала бы максимальному ускорению документооборота, устранению излишних этапов на пути движения документов, уменьшению времени их обработки.

Документооборот в каждой отдельной организации определяет главный бухгалтер. Его указания, касающиеся выписки документов и

порядка их прохождения, являются обязательными для всех работников данной организации. Документооборот предусматривает не только порядок составления, использования и бухгалтерской обработки документов, но и ответственность отдельных оперативных и учетных работников за своевременное движение документов.

Правильная организация документооборота предполагает соблюдение следующих принципов: рациональное и своевременное составление документов, последовательное отражение в них всех процессов хозяйственной деятельности организации, рациональная их обработка, сокращение пути прохождения документов, систематическое изучение и совершенствование документов.

#### **2.4.5. Учетные регистры: виды, содержание и способы записей**

Все хозяйственные операции, осуществляемые в организации, должны быть отражены в бухгалтерском учете. Для этого сведения, содержащиеся в отдельных документах, накапливаются, группируются и регистрируются по определенной системе. Такая запись производится с помощью учетных регистров. **Учетные регистры** представляют собой разграфленные листы бумаги, используемые для бухгалтерских записей.

Разные учетные регистры, применяемые в практике бухгалтерского учета, подразделяются по ряду признаков: по внешнему виду, объему содержания, характеру записей (рис.3).

**По внешнему виду** учетные регистры делятся на бухгалтерские книги, карточки, свободные листы (ведомости), табуляграммы.

**Бухгалтерские книги** представляют собой сброшюрованные листы бумаги с соответствующим графлением. Все страницы книги нумеруются, указывается их общее количество, что подтверждается подписью бухгалтера.

Книги нашли широкое применение в качестве основного учетного регистра еще в XIII в. В течение длительного времени бухгалтерские книги являлись единственным видом учетных регистров. Их ведение имеет существенные недостатки, и прежде всего трудность разделения труда учетных работников, так как запись в книге одновременно может производить только один работник. При большом объеме бухгалтерские книги громоздки в обращении, затрачивается много времени на перелистывание страниц в процессе учетных записей.

Бухгалтерские книги применяются в настоящее время при ручном способе ведения учета: при заполнении Главной книги и кассовые книги. в учете кассовых операций

**Карточки** — отдельные листы бумаги (тонкого картона) в виде разграфленных таблиц. Они бывают определенных стандартных размеров, что позволяет хранить их вместе в картотеке. Картотека может разделяться на необходимые разделы и группы картонными разделителями, к которым прикрепляются пластинки разных цветов, называемые индикаторами. Это делается для быстрого нахождения нужных карточек. Отдельные картотеки закрепляются за определенными работниками, которые делают записи в карточки.

Карточки рационально применяются на тех участках учетной работы, где ведется значительное количество аналитических счетов, например, в учете материалов, готовой продукции, товаров, основных средств, расчетов по заработной плате работников и др. В картотеке карточки размещаются по группам. Так, в картотеке аналитического учета материалов карточки размещаются по видам материалов, а внутри их—по сортам, размерам и другим признакам. Карточки по основным средствам заполняются по признаку расположения основных средств организации и затем — по видам и наименованиям. Картотеки учета расчетов по заработной плате работников

строятся в крупных организациях по структурным подразделениям, по ФИО работников, их должностям.

Карточки регистрируются в специальном реестре и им присваиваются порядковые номера. Это дает возможность в любой момент проверить их наличие и тем самым осуществить контроль за их сохранностью.

Переход от бухгалтерских книг к карточкам свидетельствовал об усовершенствовании техники записей в бухгалтерском учете. Применение карточек позволяет осуществлять разделение труда учетных работников, повысить производительность, широко использовать компьютерные технологии для учетных записей. Карточки удобны для копировальных записей, для разного рода группировок учетных данных.

**Свободные листы** — разновидность карточек. Но они делаются из менее плотной бумаги и хранятся не в картотеке, а в специальных папках (регистраторах), откуда они могут изыматься для записей, подсчета. Регистры в виде листов обычно больше карточек и используются для ведения журналов, ведомостей, особенно в условиях механизации учета.

**Табуляграмма** — учетный регистр в виде широкой полосы бумаги, печатаемый на табуляторе (отсюда такое название). В табуляграмме печатаются показатели в определенной группировке на основе данных, содержащихся в машинных носителях информации: перфокартах, дуаль-картах, перфолентах. Распечатка учетных регистров при использовании компьютера осуществляется на принтере и называется просто «распечатка». Распечатки иногда называют машинограммами. Содержание табуляграмм (распечаток) и их структура разнообразны и зависят от содержания учитываемых в них объектов.

По объему содержания, т.е. по степени обобщения производимых записей, **учетные регистры делятся на синтетические, аналитические и комбинированные. В синтетических учетных регистрах запись**



производится в обобщенном виде, как правило, кратко, без пояснительного текста, с указанием даты и номера бухгалтерской записи. Натуральные и трудовые измерители в них не приводятся, а записывается только сумма. Примерами синтетических регистров являются Главная книга, в которой отражаются итоговые данные по всем синтетическим счетам бухгалтерского учета, журналы-ордера, табуляграммы (распечатки).

**В аналитических учетных регистрах** записи делаются по отдельным аналитическим счетам, детализирующим содержание записей того или иного синтетического счета. С помощью записей в этих учетных регистрах осуществляется контроль за наличием и движением, например, каждого вида материальных ценностей, состоянием расчетов с каждым поставщиком, покупателем, другими дебиторами и кредиторами и т.д.. Записи в аналитические регистры делаются более подробно, чем в синтетические, приводится пояснительный текст записей. Также кроме стоимостных, в необходимых случаях указываются натуральные и трудовые измерители. Примером регистров аналитического учета являются карточки учета основных средств, карточки учета товаров, готовой продукции, учета заработной платы каждого отдельного работника, учета расчетов с подотчетными лицами и др.

В организациях широко применяются учетные регистры, объединяющие в себе синтетический и аналитический учет, и которые являются, по существу, **комбинированными регистрами**. Их применение сокращает объем учетных работ, позволяет вести учет отдельных объектов в аналитическом разрезе и одновременно получать обобщенные показатели синтетического учета. Примерами таких комбинированных учетных регистров являются: журналы-ордера по счетам «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и «Расчеты с подотчетными лицами», в которых содержатся не только обобщенные данные, но и детальные сведения о расчетах с каждым

поставщиком, подотчетным лицом на основании первичных документов. При таком совмещении записей отпадает необходимость в ведении отдельных карточек аналитического учета.

Итог записей по всем аналитическим счетам выражается суммой, отражаемой одновременно по синтетическому счету. Совмещение синтетического и аналитического учета в одном регистре является важным направлением совершенствования бухгалтерского учета, так как позволяет оперативно осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. В соответствии со статьей 19 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» требование внутреннего контроля является важным условием организации бухгалтерского учета в организации.

Согласно части 5 статьи 10 Федерального закона N 402-ФЗ формы регистров бухгалтерского учета, применяемые для регистрации и накопления данных, содержащихся в первичных учетных документах экономического субъекта, должны быть утверждены руководителем этого экономического субъекта. Следует отметить, что некоторые организации применяют в бухгалтерском учете используемые ранее типовые формы учетных регистров. Эти формы привычны и удобны.

Рассмотрим наиболее распространенные типовые формы регистров аналитического учета — карточки. Для аналитического учета расчетов с бюджетом, банком, другими организациями, разными дебиторами и кредиторами применяются карточки так называемой **контокоррентной формы** (табл. 1). Слово «контокоррент» произошло от итальянского слова, означающего текущий счет, ведущийся для учета взаимных расчетов. Эта форма предусматривает отдельное отражение дебетовых и кредитовых оборотов по соответствующим расчетам.

Таблица 1.

### **Карточка контокоррентной формы**

Запись		Содержание записи	Дебет	Кредит	Отметки
Дата	номер				

Для аналитического учета товарно-материальных ценностей используются карточки **количественной или количественно-суммовой формы** (табл. 2 и 3). В заголовке таких карточек указываются наименования ценностей, сорт, единица измерения, цена, другие признаки. В отдельных колонках записываются приход — расход и остатки ценностей. После совершения каждой хозяйственной операции выводится новый остаток, что позволяет ежедневно контролировать размеры остатков нормируемых материальных ценностей. Отдельный столбец предназначен для подписи работников бухгалтерии о правильности сделанных записей.

Таблица 2.

#### Карточка количественного учета

Запись		Содержание записи	Приход кол-во	Расход кол-во	Остаток кол-во
Дата	номер				

Таблица 3.

#### Карточка количественно-суммового учета

Запись		Содержание Записи	Цена за единицу	Приход		Расход		Остаток	
Дата	Номер			Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма

Аналитический учет затрат на производство, издержек обращения в торговле и других затрат осуществляется на карточках многографной формы (табл. 4):

Таблица 4.

**Карточка многографной формы**

Запись							Кредит
Дата	Номер	Содержание	Материалы	Полуфабрикаты	Заработная плата	и т. д.	Итого по дебету

Наличие ряда колонок (граф) обусловлено необходимостью отдельного отражения затрат по каждой статье расходов. Каждая сумма, записываемая в отдельную частную колонку, обязательно заносится и в общую итоговую графу.

При определенной системе учетных записей получили распространение регистры шахматной формы, в которых сумма хозяйственной операции записывается один раз, но одновременно отражается по дебету одного и кредиту другого счета. Тем самым производится однократная запись. Учетные регистры шахматной формы широко используются при журнально-ордерной форме учета (табл. 5):

Таблица 5.

**Ведомость оборотов по дебету счета**

январь \_\_\_\_\_ г., руб.

Номер строки	Отчет		В кредит счетов				Сумма
	Дата	Номер	Реализация	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	Расчеты с бюджетом	и др.	
Сальдо на начало месяца				300000			

1	1.01	1	2100000	—		2100000
2	2.01	2	2300000	30000		2330000
3	2.01	3	1800000	80000		1880000

**По характеру записей**, т.е. в зависимости от того, разносятся ли операции по бухгалтерским счетам или только регистрируются в хронологическом порядке без группировки по счетам, различаются регистры хронологические, систематические и комбинированные.

**В хронологические учетные регистры** хозяйственные операции заносятся по мере их совершения на основании первичных документов в хронологическом порядке, в последовательности их поступления без группировки и разности по счетам. Примером хронологических учетных регистров является специальный регистрационный журнал, в котором регистрируются хозяйственные операции по мере оформления их бухгалтерскими записями: указываются порядковый номер записи, ее дата, сумма. Посредством хронологической записи обеспечивается контроль за сохранностью документов, за правильностью записей в них. Так, общий итог операций, зарегистрированных в журнале, позволяет проверить полноту записей по счетам.

**Систематические учетные регистры** предназначены для группировки однородных операций и записи их по определенной системе на бухгалтерских счетах. Такая группировка осуществляется как по аналитическим, так и по синтетическим счетам. К систематическим учетным регистрам относятся, например, карточки учета производственных затрат по объектам калькуляции, Главная книга, в которой обобщаются итоговые данные по всем синтетическим счетам и другие. Показатели систематических учетных регистров характеризуют состояние и движение отдельных видов хозяйственных средств и источников их образования.

В настоящее время широко распространено сочетание хронологических и систематических записей в одном учетном регистре, т. е. **комбинированные регистры**. В таких регистрах записи более наглядны и обзорны, сокращаются затраты труда по учетной регистрации, уменьшается возможность ошибок, так как хронологические и систематические записи производятся не в разных регистрах, а в один рабочий прием в совмещенном учетном регистре.

К комбинированным учетным регистрам относятся, например, журналы-ордера.

Записи в учетные регистры могут делаться как ручным способом, так и с помощью компьютерных технологий. Основными регистрами являются табуляграммы (распечатки), которые могут заполняться на типографском бланке регистра или на чистом листе бумаги в виде распечатки на принтере.

В зависимости от вида и назначения учетного регистра используется и **разная техника его заполнения: линейная (позиционная) и шахматная запись**. При линейной записи сумма операции по кредиту счета отражается на той же строке, где записана соответствующая ей сумма по дебету этого же счета. Линейная запись распространена в учете расчетных операций организации, например, в расчетах с поставщиками и покупателями, с подотчетными лицами, разными дебиторами и кредиторами и т.п.. В этих регистрах, как правило, аналитический учет совмещается с синтетическим.

**Шахматная запись** производится таким образом, что в один рабочий прием (только один раз) делается двойная запись одновременно по дебету и кредиту счетов. Сумма, записанная один раз в одну графу, оказывается в дебете и кредите соответствующих синтетических счетов. Регистры с шахматной формой записи характерны для журнально-ордерной формы учета. Применение таких записей значительно сокращает учетную регистрацию. При этом учет делается более наглядным благодаря тому, что

четко видны корреспондирующие счета по каждой хозяйственной операции. Шахматный принцип записи в настоящее время наиболее распространенный способ учетной регистрации.

По истечении месяца во всех учетных регистрах подводятся итоги записей всех операций. Содержание этих итогов разное и зависит от конкретных учетных регистров. Так, в Главной книге сначала подсчитываются итоги по каждому синтетическому счету (по дебету и кредиту), а затем в целом по всему регистру — итог оборотов по дебету и кредиту всех счетов. Эти итоги должны быть равны и соответствовать итогу хронологической регистрации сумм.

В конце месяца сверяются также итоги записей в синтетических и аналитических учетных регистрах. Для этого могут составляться **оборотные ведомости по аналитическим счетам**, итоги которых должны быть равны итогам по соответствующим синтетическим счетам. В комбинированных же регистрах совпадение этих итогов обеспечивается автоматически, так как одни и те же суммы операций записываются по аналитическим позициям и путем их постепенного суммирования и накапливания получается итоговая запись по синтетическому счету. В тех регистрах, где это необходимо, показывается сальдо по счету на 1-е число следующего месяца. В каждом новом отчетном году учетные регистры открываются на основании данных бухгалтерского баланса на 1 января нового текущего года.

Совершенствование учетной регистрации выражается в ее сокращении и упрощении. Это достигается разными способами. Наиболее распространенными являются совмещение синтетических и аналитических записей, а также хронологических и систематических записей в одном учетном регистре, т. е. применение комбинированных учетных регистров. Сокращение числа записей в синтетическом учете обеспечивается предварительной группировкой однородных хозяйственных операций с

одинаковой корреспонденцией счетов в отдельных ведомостях. При этом в синтетическом учетном регистре отражаются лишь общие итоги операций с одинаковой корреспонденцией. Сокращает количество записей и применение шахматного принципа записи.

Согласно части 5 статьи 10 Федерального закона N 402-ФЗ формы регистров бухгалтерского учета, применяемые для регистрации и накопления данных, содержащихся в первичных учетных документах экономического субъекта, должны быть утверждены руководителем этого экономического субъекта.

### **ГЛАВА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО И СРЕДНЕГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА**

#### **3.1 Основы организации бухгалтерского учета в малых и средних предприятиях**

Обязанность экономического субъекта вести бухгалтерский учет определена статьей 6 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации.

Следует отметить, что этим же законом определено, кто может не вести бухгалтерский учет, а именно:

1) индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, - в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов или доходов и



расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном законодательством;

2) находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, - в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном законодательством.

Законом № 402-ФЗ также определены отдельные вопросы организации ведения бухгалтерского учета, а именно:

- ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта. Руководитель экономического субъекта - лицо, являющееся единоличным исполнительным органом экономического субъекта, либо лицо, ответственное за ведение дел экономического субъекта, либо управляющий, которому переданы функции единоличного исполнительного органа;

- в случае, если индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, ведут бухгалтерский учет в соответствии с настоящим Федеральным законом, они сами организуют ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета, а также несут иные обязанности, установленные настоящим Федеральным законом для руководителя экономического субъекта.

- руководитель экономического субъекта, за исключением кредитной организации, обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта, либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. Руководитель кредитной организации обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера. Руководитель субъекта малого и среднего

предпринимательства может принять ведение бухгалтерского учета на себя.

- в открытых акционерных обществах (за исключением кредитных организаций), страховых организациях и негосударственных пенсионных фондах, акционерных инвестиционных фондах, управляющих компаниях паевых инвестиционных фондов, в иных экономических субъектах, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг (за исключением кредитных организаций), в органах управления государственных внебюджетных фондов, органах управления государственных территориальных внебюджетных фондов главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, должны отвечать следующим требованиям:

1) иметь высшее профессиональное образование;

2) иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего профессионального образования по специальностям бухгалтерского учета и аудита - не менее пяти лет из последних семи календарных лет;

3) не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

- дополнительные требования к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, могут устанавливаться другими федеральными законами.

- физическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должно соответствовать требованиям, установленным частью 4 статьи 7. Юридическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по

ведению бухгалтерского учета, должно иметь не менее одного работника, отвечающего требованиям, установленным частью 4 статьи 7, с которым заключен трудовой договор.

- главный бухгалтер кредитной организации должен отвечать требованиям, установленным Центральным банком Российской Федерации.

- в случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета:

1) данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;

2) объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

В приложении к учебному пособию приведен образец заполнения

«Приказа о принятии руководителем организации (субъектом малого и среднего предпринимательства) обязанностей по ведению бухгалтерского учета общества с ограниченной ответственностью "Верона" (ООО "Верона").

Основой организации бухгалтерского учёта являются законодательные и нормативные документы, исполнять которые обязаны все юридические и физические лица, зарегистрированные как предприниматели.

Законодательные и нормативные документы образуют систему нормативного регулирования бухгалтерского учета России, которая представлена четырьмя уровнями:

— первый уровень — законодательный. К этому уровню относятся федеральные законы, указы Президента, постановления Правительства Российской Федерации

— второй уровень — нормативный. К этому уровню относятся стандарты (положения) по бухгалтерскому учету (ПБУ), утвержденные Министерством финансов Российской Федерации

— третий уровень — методический. К документам этого уровня относятся методические указания, рекомендации, инструкции, приказы, письма Минфина РФ и других органов исполнительной власти, занимающихся вопросами бухгалтерского учета

— четвертый уровень — организационный. На этом уровне формируются документы организаций, определяющие разные аспекты бухгалтерского и налогового учета.

Вопросы бухгалтерского учета и отчетности регулируются:

- Федеральным законом от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете",
- Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н,

- Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н,
- национальными стандартами бухгалтерского учета - Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ),
- международными стандартами,
- другими нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету.

К основным правилам ведения бухгалтерского учета в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Министерства Российской Федерации от 29.07.1998 № 34-н отнесены:

- требования к ведению бухгалтерского учета
- документирование хозяйственных операций
- использование регистров бухгалтерского учета
- осуществление оценки имущества и обязательств
- проведение инвентаризация имущества и обязательств.

В соответствии с требованиями к ведению бухгалтерского учета 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.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) ведется в валюте Российской Федерации - в рублях. 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 ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика, предполагающая имущественную обособленность и непрерывность деятельности организации, последовательность применения учетной политики, а также временную определенность фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика организации должна отвечать требованиям полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

В бухгалтерском учете организации текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями, учитываются отдельно.

Документирование хозяйственных операций означает, что все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Законом № 402-ФЗ установлены требования:

- по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений обязательных для всех работников организации.

- по содержанию обязательных реквизитов для первичных учетных документов, правильности их заполнения

- другие особенности, оформления которых определяются отдельными указаниями Министерства финансов Российской Федерации)

- по ведению, формам, содержанию и хранению регистров

## бухгалтерского учета

- по оценке имущества и обязательств и записях по оценке в бухгалтерском учете

- по инвентаризация имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка (порядок, особенности проведение инвентаризации, отражение результатов на счетах бухгалтерского учета).

Для организации бухгалтерского учёта необходимо:

- ознакомиться с действующими законодательными, нормативными и методическими документами по бухгалтерскому учёту.

- создать в организации бухгалтерскую службу или ввести должность главного бухгалтера (можно привлечь по договору бухгалтера со стороны)

- разработать учётную политику в соответствии с Положением по бухгалтерскому учёту "Учётная политика организации" и приказом по организации ввести её в действие.

- руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, должен утвердить формы первичных учетных документов для ведения бухгалтерского и налогового учета.

С вступлением в силу с 01.01.2013 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», подтверждать факт хозяйственной жизни первичными документами по унифицированным формам (содержащимся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации) не обязательно. Однако, по мнению специалистов, не смотря на то, что формы первичных учетных документов не являются обязательными к применению, они могут быть использованы организациями, так как содержат в себе все обязательные реквизиты.

- разработать рабочий план счетов (на основе Плана счетов, утвержденного Минфином РФ) и приказом по организации ввести его в действие

- при ручном варианте ведения бухгалтерского учёта приобрести в соответствии с выбранной формой учёта учётные регистры (журналы, ведомости, книги и т.д.).

- при автоматизированном варианте учёта приобрести компьютер и целесообразный для пользования готовый пакет прикладных программ по бухгалтерскому и налоговому учёту.

В рамках Программы реформирования бухгалтерского учета, а также в связи с созданием информационно-телекоммуникационной системы ФНС России важным для постановки и ведения бухгалтерского и налогового учета является оперативное приобретение знаний законодательной и нормативной базы документов. С этой целью для пользователей бухгалтерской, налоговой и другой информации является необходимым знание справочно-поисковых систем (СПС). Среди них наиболее распространенными являются СПС «Консультант ПЛЮС», «ГАРАНТ» «ИНФО-БУХГАЛТЕР» и другие.

СПС «Консультант Плюс» разработана с применением профессиональных средств программирования. При этом обеспечивается оперативное обновление информации в системе и оперативный (быстродействующий) поиск документов. В настоящее время актуальным для студентов и преподавателей по специальности «Бухучет, анализ и аудит», а также для бухгалтеров, аудиторов, специалистов налоговых служб и др. является использование в СПС «Консультант Плюс» новой версии - «Технология 3000». Преимуществами этой версии являются: простой поиск документа, быстрое изучение документа, наглядное информирование об изменениях в документе, поставленных на контроль, оперативное составление подборки документа, эффективный анализ правовой проблемы, удобное сохранение



результатов работы и подготовка собственных документов, актуальная справочная информация и новости законодательства.

Документы включаются в информационные банки (ИБ), образующие следующие разделы: законодательство, судебная практика, финансовые и кадровые консультации, консультации для бюджетных организаций, комментарии законодательства, формы документов, законопроекты, международные правовые акты, правовые акты по здравоохранению, технические нормы и правила.

ИБ включает все кодексы, обзоры, справочную информацию, специальный раздел «Пресса и книги» и другие. Структура ИБ постоянно совершенствуется, содержание ИБ пополняется.

Поиск документов в ИПС «Технология 3000» осуществляется по всем разделам информационного массива с помощью специальных вкладок, например, «Быстрый поиск», «Карточка поиска», «Правовой навигатор», «Путеводители» и другие. Поэтому пользователю необязательно знать точное местонахождение документа. Следует отметить, что специальная вкладка «Путеводители» включают поиск по множеству разделов: налоги, договоры, учет и налогообложение сделок, кадры, корпоративное право, государственные услуги, бухгалтерская отчетность. Кроме того, например, в «Путеводители» в разделе «Налоги» включены образцы, схемы, примеры, таблицы. В «Путеводители» в разделе «Кадры» включены образцы заполнения кадровых документов. В «Путеводитель» раздел «Бухгалтерская отчетность» включена методика заполнения бухгалтерской отчетности». Указанные разработки специалистов делают «Путеводители» эффективным средством поиска, понимания и практического использования материала.

ИБ «Корреспонденция Счетов» является всегда актуальным для специалистов бухгалтерского учета и аудита, т.к. разработчики системы оперативно отслеживают все изменения в законодательстве, следят за

новейшими тенденциями в развитии методологии бухгалтерского учета, обобщают практический опыт пользователей. Если правила ведения бухучета меняются, то система предоставляет пользователям новые схемы бухгалтерских проводок, составленные в соответствии с этими изменениями. Вместе с тем разработанные схемы остаются в системе, что позволяет проверить правильность ведения бухучета в разные периоды.. В этой связи ИБ «Корреспонденция Счетов» помогает пользователям использовать различные схемы отражения бухгалтерских операций.

В системе реализованы все современные средства навигации по тексту, которые помогают быстро ориентироваться в тексте, облегчая изучение объемных документов. Так, например, используются эффективные способы поиска в тексте необходимых фраз, а также фрагментов (статей) документа, относящихся к заданной тематике. Большинство документов со сложной структурой имеют удобное иерархическое оглавление (содержание), что позволяет легко найти необходимый фрагмент текста.

СПС «Консультант Плюс» содержит ретроспективу редакций всех измененных документов, обеспечивая пользователя полной информацией о состоянии законодательства на конкретные моменты времени в прошлом.

Одним из необходимых инструментов для пользователя является функция «Документы на контроле». Она обеспечивает автоматическую проверку изменений в важнейших для пользователя документах.

Программа «Технология 3000» обеспечивает пользователю возможность использовать связи документа. О наличии связей документа в тексте проставлены специальные символы-кнопки на полях документа.

Для удобства пользователя в системе существует возможность создавать папки и закладки. В папках пользователь может сохранять любые документы и фрагменты документов.

С помощью закладок можно отмечать любые фрагменты текста документа и сохранять свои комментарии к нему.

Пользователь может также сохранять нужные документы в привычном формате Microsoft Word и работать с этим документом или его фрагментами и использовать найденный документ в тексте своего документа.

В системе содержится справочная информация: юридическая, иная (тарифы, расценки, стандарты, бухгалтерская и финансовая отчетность, российские и международные стандарты, рекомендации по бухгалтерскому и налоговому учету, информация органов власти и управления), формы отчетности, курсы валют, процентные ставки, расчетные индикаторы, налоги и другие обязательные платежи, адресно-реквизитная информация, справочная юридическая информация, иная справочная информация.

С целью расширения рамок обмена документами в электронном виде между налоговыми органами и налогоплательщиками создана информационно-телекоммуникационная система МНС России. Принятие Федерального закона от 6 апреля 2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной цифровой подписи» (ред. от. 01.07.2011) способствует реализации информационно-телекоммуникационной системы МНС РФ в рамках Федеральной целевой программы «Электронная Россия». Закон регулирует отношения в области использования электронных подписей при совершении гражданско-правовых сделок, оказании государственных и муниципальных услуг, исполнении государственных и муниципальных функций, при совершении иных юридически значимых действий.

Отношения в области использования электронных подписей регулируются указанным Федеральным законом, другими федеральными законами, принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами, а также соглашениями между участниками электронного взаимодействия. Если иное не установлено федеральными законами,

принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами или решением о создании корпоративной информационной системы, порядок использования электронной подписи в корпоративной информационной системе может устанавливаться оператором этой системы или соглашением между участниками электронного взаимодействия в ней.

В соответствии с п.2 закона № 63-ФЗ виды электронных подписей, используемых органами исполнительной власти и органами местного самоуправления, порядок их использования, а также требования об обеспечении совместимости средств электронных подписей при организации электронного взаимодействия указанных органов между собой устанавливает Правительство Российской Федерации.

Приказом МНС РФ от 10.12.2002 N БГ-3-32/705@ (ред. от 22.06.2011) "Об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи" утверждены «Методические рекомендации об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи» (далее - Методические рекомендации). Рекомендовано при представлении налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи руководствоваться Налоговым кодексом Российской Федерации, Федеральным законом "О бухгалтерском учете", а также указанными документами и Методическими рекомендациями.

Программно-аппаратные средства представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи должны соответствовать следующим требованиям:

— обеспечивать прием и обработку налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в соответствии с утвержденным форматом

представления налоговой и бухгалтерской отчетности в соответствии с электронным документооборотом,

—должны быть совместимы средства ЭЦП и средства шифрования в составе средств обмена конфиденциальной информацией (СОКИ) с аналогичными средствами, используемыми в системе МНС России, иметь сертификат ФАПСИ по обеспечению безопасности информации по уровню "КС1";

—должны быть сертифицированы в соответствии с требованиями Порядка, а также требованиями формата представления налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде, утверждаемого МНС России.

Формат представления налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде утверждается и вводится в действие МНС России.

Налоговые органы обеспечивают доступ всех заинтересованных лиц к описанию формата, публикуя его на web-сайтах МНС России и Управлений, в официальных периодических изданиях, а также предоставляют бесплатные консультации по вопросам применения формата.

Для обеспечения синхронности обновлений (изменений) классификаторов, применяемых в формате, и их описаний налоговые органы осуществляют поддержку классификаторов, в том числе:

— обеспечивают доступ всех пользователей формата к единым источникам получения классификаторов и их описаний;

— публикуют тексты классификаторов и их описаний в качестве приложений к формату;

— публикуют ссылки на источники получения (публикации) классификаторов и их описаний.

Налоговые декларации и бухгалтерская отчетность представляются в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с использованием средств обмена конфиденциальной информацией.

Распространение и учет средств ЭЦП и средств шифрования организуется Оператором или его партнерами (агентами) в соответствии с нормативными документами ФАПСИ, МНС России, условиями действия лицензии Оператора, а также требованиями технической документации организаций — разработчиков средств ЭЦП и средств шифрования.

Правила использования средств ЭЦП и средств шифрования в системе представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи устанавливаются МНС России.

Применение налогоплательщиками средств ЭЦП и средств шифрования в рамках системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи не требует получения специальной лицензии.

Налогоплательщики, не являющиеся лицензиатами ФАПСИ, не имеют права использовать средства ЭЦП и средства шифрования, предоставленные Оператором, вне системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

При представлении налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи налогоплательщик осуществляет обмен электронными документами только с налоговым органом по месту своего учета и Оператором, с которым у него заключен договор о предоставлении услуг.

Оператор осуществляет обмен электронными документами со всеми налоговыми органами, взаимодействующими с ним при представлении налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, и налогоплательщиками, заключившими с ним договоры о предоставлении услуг.

Таким образом, использование современных информационно-поисковых систем и эффективных средств связи между организациями разных уровней и подчинения содействует оперативному решению управленческих решений, в том числе и в таких важных направлениях государственного регулирования как бухгалтерский и налоговый учет.

## **3.2. Учетная политика в малых и средних предприятиях**

### **3.2.1. Формирование учетной политики**

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

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

Учетная политика организации формируется, изменяется и раскрывается в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» введено в действие с 1 января 2009 г., изменялись редакции этого документа и в настоящее время действует редакция от 18.12.2012г.

ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» распространяется:

в части формирования учетной политики - на все организации;

в части раскрытия учетной политики - на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно

законодательству Российской Федерации, учредительным документам либо по собственной инициативе.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации, на основе указанного ПБУ 1/2008 и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

способы оценки активов и обязательств;

правила документооборота и технология обработки учетной информации;

порядок контроля за хозяйственными операциями;

другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики предполагается, что:

активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);

организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства



будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);

принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

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 (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Учетная политика организации должна обеспечивать:

полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты);

своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);

большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);

отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);

рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации (требование рациональности).

При формировании учетной политики микропредприятия и социально ориентированные некоммерческие организации вправе предусмотреть в ней ведение бухгалтерского учета по простой системе (без применения двойной записи). Следует учесть, что данная формулировка введена в п. 6.1 документа Приказом Минфина России от 18.12.2012 N 164н.

При формировании учетной политики организации по конкретному вопросу организации и ведения бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством Российской Федерации и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

В соответствии с Информацией Минфина РФ N ПЗ-8/2011 "О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства", если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

Для документирования хозяйственных операций малые предприятия могут применять формы, содержащиеся в альбомах унифицированных форм

первичной учетной документации, ведомственные формы, а также самостоятельно разработанные формы, содержащие соответствующие обязательные реквизиты, предусмотренные Федеральным законом "О бухгалтерском учете" и обеспечивающие достоверность отражения в бухгалтерском учете совершенных хозяйственных операций.

К обязательным реквизитам первичных учетных документов относятся: наименование документа, дата составления, наименование организации, от имени которой составлен документ, содержание хозяйственной операции, измерители хозяйственной операции в натуральном и стоимостном выражении, наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи указанных лиц.

Первичные документы, по которым данные принимаются к бухгалтерскому учету, проверяются по форме (полнота и правильность их оформления) и по содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей).

Для обобщения, классификации и накопления информации, содержащейся в принятых к бухгалтерскому учету первичных учетных документах и отражения ее на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности, предназначены регистры бухгалтерского учета.

Вопросы документирования и документооборота в бухгалтерском учете малого предприятия раскрываются на базе общих принципов, методов, способов, приемов документирования и документооборота в бухгалтерском учете, которые достаточно подробно рассмотрены в главе 1 .

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами,

представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения.

Вновь созданная организация, организация, возникшая в результате реорганизации, оформляет избранную учетную политику в соответствии с настоящим Положением не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица. Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица.

### **3.2.2. Изменение учетной политики**

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и

оформляться в порядке, предусмотренном п. 8 настоящего ПБУ 1/2008.

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

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, оцениваются в денежном выражении. Оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном соответствующим законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету. Если соответствующее законодательство Российской Федерации и (или) нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету не устанавливают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном п.15 ПБУ 1/2008.

Последствия изменения учетной политики, вызванного причинами, отличными от указанных в п. 14 ПБУ 1/2008, и оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно, за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.

При ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа (перспективно).

Пунктом 15.1 ПБУ 1/2008 установлено, что субъекты малого предпринимательства, кроме эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, а также социально ориентированные некоммерческие организации вправе отражать в бухгалтерской отчетности последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, перспективно, за исключением случаев, когда иной порядок установлен законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету. (п. 15.1 введен Приказом Минфина России от 08.11.2010 N 144н, в ред. Приказа Минфина России от 27.04.2012 N 55н)

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности.

### **3.2.3. Раскрытие учетной политики**

В ПБУ 1/2008 установлено, что организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств.

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

В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию, как минимум, в части, непосредственно относящейся к опубликованным данным.

Если учетная политика организации сформирована исходя из допущений, предусмотренных п. 5 ПБУ 1/2008, то эти допущения могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности.

При формировании учетной политики организации, если допущения предусмотренные разработчиком учетной политики отличаются от

предусмотренных п. 5 ПБУ 1/2008, то такие допущения вместе с причинами их применения должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

В случае изменения учетной политики организация должна раскрывать следующую информацию:

- причину изменения учетной политики;
- содержание изменения учетной политики;
- порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности;
- суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, - также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию;
- сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, - до той степени, до которой это практически возможно.

Если изменение учетной политики обусловлено применением нормативного правового акта впервые или изменением нормативного правового акта, раскрытию также подлежит факт отражения последствий изменения учетной политики в соответствии с порядком, предусмотренным этим актом.

В случае, если раскрытие информации, предусмотренной п. 21 ПБУ 1/2008, по какому-то отдельному предшествующему отчетному периоду,



представленному в бухгалтерской отчетности, или по отчетным периодам, более ранним в сравнении с представленными, является невозможным, то этот факт подлежит раскрытию вместе с указанием отчетного периода, в котором начнется применение соответствующего изменения учетной политики.

Пунктом 23 ПБУ 1/2008 предусмотрено, что если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету утвержден и опубликован, но еще не вступил в силу, организация должна раскрыть факт его неприменения, а также возможную оценку влияния применения такого акта на показатели бухгалтерской отчетности организации за период, в котором начнется применение.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета, а также информация об изменении учетной политики подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации.

В случае представления промежуточной бухгалтерской отчетности, она может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, в которой раскрыта учетная политика.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

Приведем в качестве примера учетную политику для малого предприятия, применяющего УСН. Пример приведен из статьи «Учетная политика «упрощенца» автора Ланиной И. Журнал «Практический бухгалтерский учет», 2013, № 4.

**Пример учетной политики малого предприятия, применяющего**

**УСН.**

Утверждаю:  
Генеральный директор

---

"29" декабря 2012 г.

Положение  
об учетной политике ООО "Восход"  
на 2013 год

1. Общие положения

1.1. ООО "Восход" ведет бухгалтерский учет в соответствии с:

- Федеральным законом от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете";
- Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н);
- Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению (утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н);
- Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008) (утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н);
- Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99) (утв. Приказом Минфина России от 06.07.1999 N 43н);

- Положением по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01 (утв. Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н);

- Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 (утв. Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н);

- Положением по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98) (утв. Приказом Минфина России от 25.11.1998 N 56н);

- Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 (утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н);

- Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 (утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н);

- Положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007) (утв. Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н);

- Положением по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008) (утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 107н);

- Положением по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02 (утв. Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н);

- Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008) (утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н);

- Положением по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010) (утв. Приказом Минфина России от 28.06.2010 N 63н);

- Информацией Минфина России N ПЗ-3/2012 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства", -

а также методическими указаниями и рекомендациями, выпущенными

Минфином России и другими министерствами и ведомствами и необходимыми в работе организации.

1.2. ООО "Восход" применяет упрощенную систему налогообложения и ведет налоговый учет в соответствии с гл. 26.2 НК РФ. Объект налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов.

1.3. Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций и хранение документов бухгалтерского учета несет руководитель организации (ст.7 Закона N 402-ФЗ).

1.4. Главный бухгалтер несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности (ст. 7 Закона N 402-ФЗ, п. 4 ПБУ 1/2008).

## 2. Организационно-технический раздел

2.1. Бухгалтерский учет организует и ведет бухгалтерский отдел ООО "Восход".

2.2. Бухгалтерский учет в организации ведется в компьютерной программе «УУУ».

2.3. Организация в качестве первичных учетных документов применяет унифицированные формы документов, утвержденные Постановлениями Госкомстата России:

- от 05.01.2004 № 1 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты";

- от 25.12.1998 № 232 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций";

- от 18.08.1998 № 88 "Об утверждении унифицированных форм

первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации";

- от 27.03.2000 № 26 "Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации ИНВ-26 "Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией";

- от 21.01.2003 № 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств";

- от 30.10.1997 № 71 а "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве";

- от 01.08.2001 № 55 "Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации N АО-1 "Авансовый отчет";

унифицированные формы документов, утвержденные Положениями Банка России:

- от 19.06.2012 № 383 П "О правилах осуществления перевода денежных средств";

- от 12.10.2011 № 373 П "О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации", а также самостоятельно разработанные первичные документы (**приложение N 1** к учетной политике).

Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- наименование документа;

- дата составления документа;

-наименование экономического субъекта, составившего документ;

- содержание факта хозяйственной жизни;

- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единицы измерения;

- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;

- подписи лиц, предусмотренных предыдущим пунктом, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Остальные реквизиты являются дополнительными и заполняются по мере возможности (ст. 9 Закона N 402-ФЗ).

2.4. Регистры бухгалтерского учета соответствуют регистрам из компьютерной программы «УУУ».

Регистры бухгалтерского учета, составленные автоматизированным способом, выводятся на бумажный носитель по окончании отчетного периода, а также по мере необходимости и по требованию проверяющих органов.

Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются (ст. 10 Закона N 402-ФЗ, п. 4 ПБУ 1/2008):

- наименование регистра;
- наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- даты начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
- величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
- наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
- подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для

идентификации этих лиц.

2.5. Лицами, имеющими право подписывать первичные учетные документы, являются:

\_(перечислить с наименованием должностей и полностью фамилии, имени и отчества каждого конкретного лица)\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

2.6. Рабочий план счетов соответствует предусмотренному плану в компьютерной программе «УУУ» (**приложение N 2**).

2.7. График документооборота приведен в **приложении N 3**.

2.8. Инвентаризация проводится в соответствии с законодательством, но не реже одного раза в год (перед составлением годовой отчетности). Инвентаризация основных средств проводится один раз в 3 года (ст. 11 Закона N 402-ФЗ, п. 4 ПБУ 1/2008, п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета, Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. Приказом Минфина России от 13.06.1995 N 49)).

2.9. Изменение учетной политики.

Последствия изменения учетной политики отражаются в бухгалтерской отчетности перспективно (п. 15. 1 ПБУ 1/2008).

2.10. Исправление существенных ошибок.

Существенность каждой ошибки будет определяться в каждом конкретном случае главным бухгалтером совместно с руководителем организации.

Исправление существенных ошибок предшествующего отчетного года, выявленных после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, осуществляется в порядке, установленном для несущественных ошибок, т.е. в корреспонденции со счетом 91 и без ретроспективного пересчета

(перспективно) (п. 9 ПБУ 22/2010).

2.11. Бухгалтерская отчетность оформляется с использованием форм бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках субъектов малого предпринимательства (п. 6.1 Приказа Минфина России от 02.07.2010 N 66н).

2.12. Способы оценки активов и обязательств.

В соответствии с п. 25 Положения по ведению бухгалтерского учета организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в рублях и копейках.

### 3. Методика ведения учета

Методика ведения учета (бухгалтерского и налогового) представлена в табличной форме.

Элементы учетной политики	Бухгалтерский учет	Основание	Учет в целях налогообложения	Основание
Регистры учета	Формы регистров, разработанные в компьютерной программе УУУ	Пункт 4 ПБУ 1/2008, ст.10 Закона N 402-ФЗ	Книга доходов и расходов в электронном виде	Статья 346.24 НК РФ, п.1.4 Порядка заполнения Книги учета доходов и расходов, утв. Приказом Минфина России от 22.10.2012 N 135н
Методы учета доходов и расходов	Метод начисления	Раздел 1У ПБУ 9/99, раздел 1У ПБУ 10/99	Кассовый метод	Статья 346.17 НК РФ
Амортизация ОС и НМА	Линейный способ	Пункт 18 ПБУ 6/01 и п.28 ПБУ 14/2007	В соответствии с п3 ст. 346.16 НК РФ	
Учет недорогих активов	Активы стоимостью не выше указанной в п.5 ПБУ 6/01 учитываются в составе МПЗ независимо от срока их использования	Пункт 5 ПБУ 6/01	Активы стоимостью не выше указанной в п. 1 ст.256 НК РФ учитываются в составе МПЗ независимо от срока их использования	Статья 256 гл. 25 НК РФ
Переоценка ОС и НМА	Не проводится	Пункт 15 ПБУ 6/01	Не предусмотрена	
Учет МПЗ	МПЗ учитываются по фактической себестоимости	План счетов	МПЗ учитываются по фактической стоимости	Статья 254 гл. 25 НК РФ



Формирование стоимости товаров	Затраты по заготовке и доставке товаров до склада организации учитываются в расходах на продажу	Пункты 6,13 ПБУ 5/01	Расходы, непосредственно связанные с реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты	Подпункт 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ
Оценка МПЗ (в т.ч. и товаров) при выбытии	По фактической себестоимости	Пункт 16 ПБУ 5/01	По фактической стоимости	Подпункт 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ
Резервы по сомнительным долгам	Резерв по сомнительным долгам создается в отношении дебиторской задолженности, не погашенной в сроки, установленные договором, и не обеспеченной соответствующими гарантиями, при условии что ее величина превышает 50% от соответствующей статьи баланса на конец отчетного периода	Пункт 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации	Не предусмотрены	
Учет процентов по долговым обязательствам	Учитываются на счете 91. Признаются расходами того периода, в котором они произведены	Пункт 7 ПБУ 15/2008	Предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования Банка России с учетом коэффициента, установленного в ст.269 НК РФ	Статья 269 гл. 25 НК РФ

### 3.3. Формы бухгалтерского учета для субъектов малого и среднего предпринимательства

#### 3.3.1. Общие положения

Форма бухгалтерского учета - это совокупность учетных регистров для отражения хозяйственных операций в определенной последовательности и группировке соответствующими приемами записей. Формы бухгалтерского учета непрерывно развиваются от простейших бухгалтерских книг до современных рационально построенных регистров программных продуктов компьютерных технологий.

Для осуществления постановки бухгалтерского учета организация должна руководствоваться законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации и органов, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета. Организации предоставлено право самостоятельно формировать свою учетную политику, исходя из своей структуры, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности.

Бухгалтерский учет субъектов малого и среднего предпринимательства основан на общих положениях и требованиях к бухгалтерскому учету, сформулированных в Федеральном законе от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», а также положениях и требованиях Федерального закона от 24.07.2007 (ред. от 06.12.2011) N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации", Приказа Минфина РФ от 21.12.1998 N 64н "О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства", Информации Минфина России "Бухгалтерская отчетность субъектов малого предпринимательства", Информация Минфина РФ N ПЗ-3/2012 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства" и других.

Актуальность отдельных вопросов бухгалтерского учета для субъектов малого и среднего предпринимательства необходимо проверять в справочно-

поисковых системах (СПС), о которых было отмечено в разделе 2.4. главы 2 настоящего учебного пособия.

Субъектам малого предпринимательства рекомендованы в качестве предпочтительных следующие организационные формы ведения бухгалтерского учета (в зависимости от объема учетной работы):

а) ввести в штат должность бухгалтера;

б) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета специализированной организации (централизованной бухгалтерии) или бухгалтеру-специалисту;

в) вести бухгалтерский учет лично руководителем.

Актуальным для субъектов малого предпринимательства является использование упрощенных рабочих Планов счетов бухгалтерского учета.

Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утв. Приказом Минфина РФ от 21.12.1998 N 64н (далее-Типовые рекомендации) предложены следующие счета, как составной части рабочего Плана счетов: 01-Основные средства, 02-Амортизация основных средств, 08-Вложения во внеоборотные активы, 10-Материалы, 19-Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, 20-Основное производство, 41-Товары, 50-Касса, 51-Расчетные счета, 52-Валютные счета, 55-Специальные счета в банках, 58-Финансовые вложения, 60-Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 62-Расчеты с покупателями и заказчиками, 66-Расчеты по краткосрочным кредитам и займам, 67-Расчеты по долгосрочным кредитам и займам, 68-Расчеты по налогам и сборам, 69-Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 70-Расчеты с персоналом по оплате труда, 76-Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 80-Уставный капитал, 83-добавочный капитал, 84-Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), 90-Продажи, 99-Прибыли и убытки.

Следует отметить, что начало действия Типовых рекомендаций 01.01.1999 г. и документ применяется в части, не противоречащей Федеральному закону N 402-ФЗ (Информация Минфина России N ПЗ-10/2012). Однако в указанных Типовых рекомендациях используется План счетов, существовавший до 2000г. С 1 января 2001 Приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н введен в действие новый «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению» (далее - План счетов). План счетов постоянно совершенствуется и изменяется с появлением новых редакций. В связи с этим в настоящей редакции учебника номера и названия некоторых счетов, указанных в Типовых рекомендациях, скорректированы в соответствии с действующим Планом счетов.

Малые и средние предприятия при необходимости на базе существующего Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000г. № 94н, и с учетом указанных выше Типовых рекомендаций могут самостоятельно разработать удобный для организации учета рабочий План счетов своей организации.

В пункте 6 Типовых рекомендаций отмечено, что малому предприятию рекомендуется вести бухгалтерский учет с применением следующих систем регистров бухгалтерского учета:

- единой журнально-ордерной формы счетоводства для предприятий, утвержденной Минфином СССР и направленной письмом Минфина СССР от 8 марта 1960 г. N 63 "Об инструкции по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства". Справочно к письму № 63: «Применяется с учетом рекомендаций по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства, направленных письмом Минфина РФ от 24.07.1992 N 59». В приложениях к письму Минфина РФ от 24 июля 1992 № 59 «О

рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях» приведены «Рекомендации по применению Единой журнально-ордерной формы счетоводства» (приложение 1) - и «Перечень типовых регистров Единой журнально-ордерной формы» (приложение 2)

- единой журнально-ордерной формы счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций, в соответствии с «Инструкцией по применению единой журнально - ордерной формы счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций», направленной письмом Минфина СССР от 6 июня 1960г. N 176 «Об инструкции по применению единой журнально - ордерной формы счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций»)

- упрощенной формы бухгалтерского учета.

Следует обратить внимание, что при применении писем № 63 и № 176 необходимо учитывать письмо Минфина России от 24 июля 1992 г. N 59 "О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях", а также соответствующие отраслевые указания, разработанные министерствами и ведомствами для предприятий соответствующих отраслей (строительство, торговля, снабжение и др.).

Малое предприятие самостоятельно выбирает форму бухгалтерского учета из утвержденных соответствующими органами, исходя из потребностей и масштаба своего производства и управления, численности работников. Так, малым предприятиям, занятым в материальной сфере производства, рекомендуется использовать регистры, предусмотренные в журнально-ордерной форме счетоводства. Малые предприятия, занятые торговлей и иной посреднической деятельностью, могут использовать регистры из упрощенной формы бухгалтерского учета. При этом малое предприятие может самостоятельно приспособлять применяемые регистры

бухгалтерского учета к специфике своей деятельности при соблюдении общих методологических принципов, установленных Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации № 34н.

В соответствии с Информацией Минфина РФ N ПЗ-3/2012 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства" введены некоторые рекомендации для субъектов малого предпринимательства, а именно:

-субъект малого предпринимательства может принять решение не проводить переоценку основных средств для целей бухгалтерского учета. (Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н, п.15)

-субъект малого предпринимательства может принять решение не проводить переоценку нематериальных активов для целей бухгалтерского учета. (Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/07), утвержденное приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. N 153н, п.17)

-субъект малого предпринимательства может принять решение не отражать обесценение нематериальных активов в бухгалтерском учете. (Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/07), утвержденное приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. N 153н, п.22)

-субъект малого предпринимательства, за исключением эмитента публично размещаемых ценных бумаг, вправе осуществлять последующую оценку всех финансовых вложений в порядке, установленном для финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется. При этом субъект малого предпринимательства может принять решение не отражать обесценение финансовых вложений в бухгалтерском учете в случаях, когда расчет величины такого обесценения затруднителен.

(Положение по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" (ПБУ 19/02), утвержденное приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. N 126н; Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. N 106н)

-субъект малого предпринимательства, за исключением эмитента публично размещаемых ценных бумаг, может не отражать оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы в бухгалтерском учете, в том числе не создавать резервы предстоящих расходов (на предстоящую оплату отпусков работникам, выплату вознаграждений по итогам работы за год, гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, др.). (Положение по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/01), утвержденное приказом Минфина России от 13 декабря 2010 г. N 167н)

-субъект малого предпринимательства может принять решение признавать коммерческие и управленческие расходы в себестоимости проданной продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. (п. 9 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33н)

-субъект малого предпринимательства, за исключением эмитента публично размещаемых ценных бумаг, вправе признавать все расходы по займам прочими расходами. (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008), утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. N 107н)

-субъект малого предпринимательства может отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности только суммы налога на прибыль

отчетного периода без отражения сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих периодов;

- в бухгалтерской отчетности субъекта малого предпринимательства могут не раскрываться отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и т.п. объекты. (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" (ПБУ 18/02), утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. N 114н).

### **3.3.2. Бухгалтерский учет в малых предприятиях, применяющих единую журнально-ордерную форму счетоводства**

#### **3.3.2.1 Бухгалтерский учет по единой журнально-ордерной форме счетоводства**

Предприятия, осуществляющие бухгалтерский учет по единой журнально-ордерной форме счетоводства, ведут его в зависимости от отраслевой принадлежности с применением регистров согласно перечню типовых форм, приведенному в приложении 2 к письму Минфина РФ от 24 июля 1992 № 59 (далее – Письмо № 59).

Кроме того предприятия, применяющие единую журнально-ордерную форму счетоводства могут группировать счета по отражению отдельных хозяйственных операций (см. группировку счетов в Письме № 59).

В Приложении 2 Письма № 59 приведены:

- рекомендуемая группировка счетов
- рекомендуемые регистры учета «Перечень типовых регистров единой журнально-ордерной формы»
- рекомендуемые формы разработочных таблиц.

Следует отметить, что в настоящее время Единая журнально-ордерная форма счетоводства не находит широкого применения. Большее



предпочтение по сравнению с единой журнально-ордерной формой счетоводства бухгалтеры отдают единой журнально-ордерной форме счетоводства, разработанной для небольших предприятий и хозяйственных организаций.

### **3.3.2.2. Бухгалтерский учет по единой журнально-ордерной форме счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций**

Для применения единой журнально-ордерной формы счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций была направлена «Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций» (Письмо Минфина СССР от 6 июня 1960 г. N 176 "Об инструкции по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций". Предприятия, применяющие форму счетоводства, рекомендуемую в Письма Минфина СССР от 6 июня 1960 г. N 176, должны использовать при ее ведении также рекомендации по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства согласно приложению 1 к Письму Минфина РФ от 24.07.1992 № 59 «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях»).

Таким образом, чтобы понять применение единой журнально-ордерной формы счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций, необходимо иметь два указанных выше письма и «Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства», утв. Приказом Минфина РФ от 21.12.1998 № 64н.

«Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций»,

утв. Письмом Минфина СССР от 6 июня 1960 г. N 176 предназначена для небольших промышленных предприятий, строительных, снабженческих, сбытовых и других хозяйственных организаций.

Приведенная в указанной инструкции единая журнально -ордерная форма счетоводства основана на использовании по всем разделам бухгалтерского учета принципа накапливания данных первичных документов в разрезах, обеспечивающих синтетический и аналитический учет средств и хозяйственных операций.

Накапливание и систематизация данных первичных документов производится в регистрах, которые дают возможность отразить все подлежащие учету средства и все хозяйственные операции по использованию этих средств за отчетный месяц. Это исключает необходимость составления мемориальных ордеров.

Хронологическая и систематическая запись хозяйственных операций осуществляется одновременно, как единый рабочий процесс. Журнал хронологической регистрации хозяйственных оборотов не ведется.

Записи в накопительные регистры производятся в разрезе показателей, необходимых для руководства и контроля за финансово - хозяйственной деятельностью предприятия (хозяйственной организации), а также для составления месячной, квартальной и годовой отчетности.

Аналитический и синтетический учет осуществляется, как правило, совместно, в единой системе записей. В качестве обособленных аналитических регистров сохраняются лишь инвентарные карточки или книги учета объектов основных средств, сортовые сальдовые ведомости по учету материалов, сортовые (сальдовые или оборотные) ведомости по учету готовых изделий.

В единой журнально-ордерной форме счетоводства применяются два вида бухгалтерских регистров: журналы - ордера и вспомогательные ведомости.

Основными регистрами бухгалтерского учета являются журналы-ордера. Вспомогательные ведомости применяются обычно в тех случаях, когда необходимо отразить аналитические показатели. В этих случаях группировка данных первичных документов осуществляется предварительно во вспомогательных ведомостях, а затем из вспомогательных ведомостей итоги переносятся в журналы - ордера.

В основу построения журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей положен кредитовый признак регистрации хозяйственных операций по синтетическим счетам. Показатели синтетического учета регистрируются по данным первичных документов только по кредиту соответствующих счетов, в корреспонденции с дебетуемыми счетами.

В порядке исключения, кассовые операции, операции по расчетному и спецсудному счету в банке, по зачету взаимных требований и по специальному счету по капитальным вложениям регистрируются как по кредиту, так и по дебету счетов, предназначенных для учета указанных операций. Это необходимо для контроля и для того, чтобы не разобщать кассовые и банковские документы для записей в различных журналах - ордерах.

Итоговые данные журналов - ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу. Шахматная контрольная ведомость или шахматный баланс не ведется. Не составляется также баланс оборотов. Сальдовый баланс составляется по данным Главной книги, с использованием в необходимых случаях отдельных показателей из учетных регистров.

Исходя из принципа регистрации учетных данных по кредитовому признаку, записи по кредиту каждого синтетического счета (в корреспонденции с дебетуемыми счетами) производятся полностью в одном каком-либо журнале - ордере. Дебетовые обороты по соответствующему синтетическому счету выявляются в различных журналах - ордерах по мере

регистрации в них записей по кредиту корреспондирующих с ним счетов. Затем итоговые данные из всех журналов - ордеров переносятся в Главную книгу, в которой выявляются данные по дебету каждого счета.

Дебетовые обороты по синтетическим и аналитическим счетам рассчитываются в единых регистрах, и отражаются в журналах – ордерах.. В журналах - ордерах, в которых наряду с записями по кредиту определенных синтетических счетов ведутся записи и по аналитическим счетам, содержатся два раздела: один - для записи операций по кредиту счета (собственно журнал - ордер), другой - для записей по аналитическим счетам аналитического учета.

Журналы - ордера построены таким образом, чтобы в них отражались однородные по экономическому содержанию операции.

Для обеспечения правильной группировки данных первичных документов в журналах-ордерах предусмотрены типовая корреспонденция по кредиту счетов и перечень необходимых показателей для месячной, квартальной и годовой отчетности. В журналах-ордерах, предназначенных для синтетического и аналитического учета, кроме того, предусмотрены необходимые позиции (статьи) аналитического учета.

Таким образом, в основу построения единой журнально -ордерной формы счетоводства положены следующие важнейшие ее принципы:

- формирование записей в журналах - ордерах в порядке регистрации операций только по кредиту счета, в корреспонденции с дебетуемыми счетами;
- совмещение, как правило, в единой системе записей синтетического и аналитического учета;
- отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций в разрезе показателей, требующихся для контроля и составления периодической и годовой отчетности;

- применение объединенных журналов - ордеров по счетам, экономически связанным друг с другом;

- применение регистров с заранее указанной корреспонденцией счетов; номенклатурой статей аналитического учета; с показателями, необходимыми для составления периодической и годовой отчетности;

- применение месячных журналов - ордеров.

В Инструкции № 176 подробно изложены: порядок ведения регистров бухгалтерского учета и их учет с данными соответствующих документов (записи, сверки, группировки, подсчеты сумм, корреспонденция счетов, оформление журналов-ордеров, записи в Главную книгу необходимых показателей из регистров и т. д.), порядок исправлений в регистрах,

Главная книга используется для обобщения данных журналов - ордеров, взаимной проверки правильности произведенных записей по отдельным счетам и для составления отчетного баланса. В Главной книге показывается вступительное сальдо, текущие обороты и исходящее сальдо по каждому синтетическому счету. Запись текущих оборотов в Главную книгу является одновременно и регистрацией учетных данных, отраженных в журналах - ордерах.

В Главной книге текущие обороты приводятся только по счетам первого порядка. Обороты по кредиту каждого синтетического счета отражаются одной записью, а обороты по дебету - в сумме по каждому соответствующему журналу - ордеру в целом, безотносительно к корреспонденции счетов.

Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется подсчетом сумм оборотов и сальдо по всем счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

Главная книга открывается на текущий год. На каждый счет отводится один или два листа. Если открываются два листа, то второй лист используется как вкладной к основному.

Следует отметить, что регистры единой журнально - ордерной формы счетоводства построены на основе плана счетов бухгалтерского учета производственно - хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного подчинения, утвержденного Министерством финансов СССР по согласованию с ЦСУ СССР 28 сентября 1959 г. N 295. В этой связи для их применения необходимо привести разработанный организацией рабочий План счетов организации, применяющей указанную форму счетоводства в соответствие с действующим в настоящее время Планом счетов.

В единой журнально - ордерной форме счетоводства бухгалтерский учет и документирование хозяйственных операций систематизированы по следующим разделам: учет денежных средств, учет кредитов и ссуд банков, учет материальных ценностей, учет расчетов с рабочими и служащими, учет расчетов, учет уставного (основного) фонда, основных средств и их износа, учет затрат на производство и издержек обращения, учет отгрузки и реализации товарно - материальных ценностей и сдачи строительно - монтажных работ, учет отвлеченных средств, специальных фондов, средств целевого финансирования и финансовых результатов, учет затрат по капитальным вложениям, формированию основного стада и их финансирования. В приложении приведен «Реестр депонированной заработной платы» и «Итоговые данные по оплате или перечислениям». Как уже указывалось, учет каждой группы хозяйственных средств (имущества организации) осуществляется в журналах- ордерах и в ведомостях, помещенных в этих журналах - ордерах.

Главным недостатком журнально-ордерной формы учета, является ее неэффективность для автоматизации, так как из-за многографности журналов-ордеров и ведомостей визуально не охватывается их объем экраном компьютера и стандартным листом формата А4 при распечатке на принтере. Кроме того, как было отмечено ранее, несоответствие структуры счетов и их наименований с существующей структурой и наименованиями счетов нового Плана счетов утвержденного Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению".

Таким образом, рассмотрены особенности бухгалтерского учета в малых предприятиях, применяющих единую журнально-ордерную форму счетоводства, по двум вариантам:

- вариант 1. Бухгалтерский учет по единой журнально-ордерной форме счетоводства
- вариант 2. Бухгалтерский учет по единой журнально-ордерной форме счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций.

### **3.3.3. Бухгалтерский учет с использованием упрощенных форм**

В соответствии с содержанием раздела 4 Типовых рекомендаций по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства Приказа Минфина РФ от 21.12.1998 N 64н "О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства" в методологии бухгалтерского учета в малых предприятиях выделены:

- особенности бухгалтерского учета при кассовом методе учета доходов и расходов..

- особенности бухгалтерского учета при применении упрощенной формы бухгалтерского учета.

Упрощенная форма бухгалтерского учета может вестись малым предприятием по следующим вариантам

- простой форме бухучета (без использования регистров бухучета имущества малого предприятия)

- форме бухучета с использованием регистров бухучета имущества малого предприятия.

Следует отметить, что указанный выше Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 N 64н применяется в части, не противоречащей Федеральному закону N 402-ФЗ О бухгалтерском учете» (Информация Минфина России N ПЗ-10/2012).

Рассмотрим указанные методологии.

### **3.3.3.1. Особенности бухгалтерского учета при кассовом методе учета доходов и расходов**

Кассовый метод учета доходов и расходов рекомендован Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства в соответствии с Приказом Минфина РФ от 21.12.1998 N 64н "О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства".

О применении кассового метода отмечено в Информации Минфина РФ № ПЗ-3/2012 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства», в которой отмечается, что субъект малого предпринимательства, за исключением эмитента публично размещаемых ценных бумаг, может принять решение об использовании кассового метода учета доходов и расходов. Кроме того, в



соответствии с указанной Информацией субъект малого предпринимательства, за исключением эмитента публично размещаемых ценных бумаг, может признавать доходы и расходы по договору строительного подряда в соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 (включая возможность использования кассового метода учета доходов и расходов), не применяя ПБУ 2/2008.

При принятии решения малым предприятием при учете доходов и расходов не соблюдать допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности и использовании кассового метода учета следует учитывать следующие особенности:

1. Затраты, связанные с производством и реализацией продукции, работ, услуг, отражаются на счете 20 "Основное производство" только в части оплаченных материальных ценностей, услуг, выплаченной оплаты труда, начисленных амортизационных отчислений и других оплаченных затрат.

2. При использовании малым предприятием кассового метода учета доходов и расходов по дебету счета 41 "Товары" обособленно отражается до момента поступления денежных средств (или имущества) фактическая себестоимость отгруженных (проданных) ценностей (работ, услуг).

При поступлении денежных средств дебетуются счета учета денежных средств в корреспонденции с кредитом счета 90 "Продажи", а в случае выполнения обязательств иным способом (договор мены, зачет взаимной задолженности и т.п.) - дебетуется счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции со счетом 90 "Продажи" (Счет 90 скорректирован с действующим Планом счетов- автор).

### **3.3.3.2. Особенности бухгалтерского учета с использованием упрощенных форм**

### **3.3.3.2.1. Форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия**

Форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия предполагает регистрацию фактов хозяйственной деятельности в комплекте упрощенных ведомостей, предназначенных для формирования информации для управленческих целей и составления бухгалтерской отчетности. Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

Указанная форма бухгалтерского учета рекомендована субъектам малого предпринимательства, осуществляющим производство продукции (работ, услуг). (Информация Минфина РФ N ПЗ-3/2012 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства")

Малое предприятие, осуществляющее производство продукции (работ, услуг), может применять для учета финансово-хозяйственных операций следующие регистры бухгалтерского учета:

- Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений - форма № В-1
- Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям, - форма № В-2
- Ведомость учета затрат на производство - форма № В-3
- Ведомость учета денежных средств и фондов - форма № В-4
- Ведомость учета расчетов и прочих операций - форма № В-5
- Ведомость учета реализации - форма № В-6 (оплата)
- Ведомость учета расчетов и прочих операций - форма № В-6 (отгрузка)

- Ведомость учета расчетов с поставщиками - форма № В-7
- Ведомость учета оплаты труда - форма № В-8
- Ведомость (шахматная) - форма № В-9.

Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

Сумма по любой операции записывается одновременно в двух ведомостях: в одной - по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета ( в графе "Корреспондирующий счет"), в другой - по кредиту корреспондирующего счета и аналогичной записью номера дебетуемого счета. В обеих ведомостях в графах "Содержание операции" (или характеризующих операцию) делается запись на основании форм первичной учетной документации о сути совершенной операции, либо пояснения, шифры и др.

Остатки средств в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены записи (кассовые отчеты, выписки банков и др.).

Обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия, отраженных в ведомостях, производится в ведомости (шахматной) по форме № В-9, на основании которой составляется оборотная ведомость:

Номер бухгалтерского счета	Сальдо на 1-е _____		Оборот за _____		Сальдо на 1-е _____	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7

Оборотная ведомость является основанием для составления бухгалтерского баланса малого предприятия.

Во всех применяемых ведомостях указывается месяц, в котором они заполняются, а в необходимых случаях - наименование синтетических

счетов. В конце месяца после подсчета итога оборотов ведомости подписываются лицами, производившими записи.

Изменение оборотов в текущем месяце по операциям, относящимся к прошлым периодам, отражается в регистрах бухгалтерского учета отчетного месяца дополнительной записью (уменьшение оборотов - красной).

Обе формы лишь условно считаются простыми. Их заполнения является достаточно трудоемким процессом при ведении учета, например, ручным способом.

### 3.3.3.2. Простая форма бухгалтерского учета

С 1 января 2013 г. некоторые организации могут вести бухгалтерский учет **по простой системе, без использования способа «двойной записи»**. Такое допущение было отмечено в пункте 3 статьи 10 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете": «Бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами». Кроме того, следует обратить внимание на пункт 6.1. Приказа Минфина России от 18.12.2012 N 164н "О внесении изменения в Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. N 106н»: «При формировании учетной политики микропредприятия и социально ориентированные некоммерческие организации вправе предусмотреть в ней ведение бухгалтерского учета **по простой системе (без применения двойной записи)**».

Разумеется, решение организации вести бухгалтерский учет без применения системы двойной записи должно быть отражено в ее учетной политике. Однако, в настоящее время не имеется методических решений

(методических указаний, методических рекомендаций) по ведению бухгалтерского учета **по простой системе (без применения двойной записи).**

Вариант простой системы учета (без применения двойной записи) обсуждается учеными и специалистами-практиками в области бухгалтерского учета. Так, например, специалисты компании «Консультант Плюс» в подготовленной ими справочной информации "Правовой календарь на I квартал 2013 года" считают, что ведение бухгалтерского учета по простой системе (без применения двойной записи) может усложнить составление бухгалтерской отчетности организации, так как в учете не будут содержаться данные, позволяющие обеспечить полноту и достоверность отчетности. Кроме того, у организации, зарегистрированной в форме общества с ограниченной ответственностью (ООО) или в форме акционерного общества (АО), могут возникнуть трудности с определением размера прибыли, подлежащей распределению между участниками (акционерами), величины чистых активов, действительной стоимости долей участников и т.п.

Упрощение ведения бухгалтерского учета представлено в Информации Минфина России N ПЗ-3/2012. В Информации для микропредприятий предусмотрено:

- возможность вести бухгалтерский учет по простой системе (без применения двойной записи). Такой способ ведения бухучета должен быть закреплен в учетной политике организации (пункт 2.1).
- возможность сократить количество синтетических счетов в принимаемом рабочем плане счетов бухгалтерского учета по сравнению с типовым Планом счетов (пункт. 3)
- применение упрощенной системы регистров бухгалтерского учета (пункт 4)

- применение простой формы без использования регистров бухгалтерского учета имущества;

- применение простой формы с использованием регистров бухгалтерского учета имущества.

- предусмотрена возможность для микропредприятий, не являющихся эмитентами публично размещаемых ценных бумаг, применять отдельные нормы положений о бухгалтерском учете в особом порядке (пункты 5, 6, 10, 11, 13, 14).

Следует отметить, что применять упрощенную систему налогообложения (УСН) могут не только микропредприятия, но и другие субъекты малого предпринимательства, если величина их доходов соответствует условиям применения этого специального режима (пункт 4 статьи 346.13 НК РФ, пп. «б» п.2, п.3 части 1 ст.4 Закона 209-ФЗ, абз. 2,3 п.1 Постановления Правительства РФ от 09.02.2013 N 101). Для таких налогоплательщиков-организаций предусмотрены все перечисленные способы упрощения бухгалтерского учета, за исключением возможности не применять двойную запись (п.п. 3-14 Информации Минфина России N ПЗ-3/2012).

Как указывалось в главе 1 (раздел 1.1.) Положения статьи 4 Закона N 209-ФЗ допускают отнесение к субъектам малого предпринимательства, в том числе и к микропредприятиям, индивидуальных предпринимателей. Вместе с тем индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, не обязаны вести бухгалтерский учет (статья 346.24 НК РФ, п.4 части 1 статьи 2: п.1 части 2 статьи 6 Закона N 402-ФЗ).

В банке данных справочно-поисковой системы «Консультант Плюс» представлены отдельные публикации специалистов, посвященные обсуждению введения простой системы учета (без применения двойной записи).

Обобщение сведений о простых записях в учете свидетельствует о том, что история простого бухгалтерского учета началась с момента возникновения письменности. Учет представлял собой систематическое наблюдение за происходящими хозяйственными процессами в какой-либо определенной деятельности человека или группы людей. Результаты наблюдений позволяли не только учитывать определенные объекты учета, а и осуществлять за ними контроль. Однако, примитивный учет, например, по схеме: обменял 20 штук кувшинов на 100 метров ткани - не позволял объективно оценить взаимосвязь такого обмена, как хозяйственного явления, так как не существовало правильного научного (с современной точки зрения) учета с двойной записью на счетах. В далеком прошлом не было понятия «счет» и прочих понятий учета, так как не было самой науки «бухгалтерский учет».

Следует отметить, что способ двойной записи при отражении хозяйственных операций, осуществляемых в организации, понятен и удобен.

Учет по простой системе без двойной записи осуществлялся ранее и ведется в настоящее время на забалансовых счетах (см. Инструкцию по применению Плана счетов, утв. Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н); в налоговом учете - в учете налога на прибыль - в аналитических регистрах налогового учета (статья 314 НК РФ); при применении упрощенной системы налогообложения - в Книге учета доходов и расходов (статья 346.24 НК РФ).

При простой схеме без двойной записи каждый счет в виде таблицы является регистром бухгалтерского учета (пункт 1 статьи 10 Закона N 402-ФЗ).

Следует отметить, что в российском бухгалтерском учете простая система бухгалтерского учета применялась до 1 января 2003 г. в соответствии с

Федеральным законом от 29 декабря 1995 г. N 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" (пункт 4 статьи 1). В соответствии с правилами упрощенной системы основным учетным регистром являлась «Книга учета доходов и расходов». Книга учета доходов и расходов представлялась в качестве счетов и одновременно отчетной формой. В настоящее время указанный закон не действует.

Простая форма бухгалтерского учета рекомендована приказом Минфина РФ от 21.12.1998 N 64н "О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства" и введена с началом действия приказа № 64н с 1 января 1999 года (далее – приказ № 64н).

Новая форма Книги учета доходов и расходов (по сравнению с Книгой учета доходов и расходов, рекомендованной в соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 1995 г. N 222-ФЗ) рекомендована в соответствии с Приказом Минфина России от 22.10.2012 N 135н (далее – приказ № 135н) для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения .

Для индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения указанным приказом утверждена: форма «Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения».

Таким образом, в соответствии с приказом № 135н утверждены:

- форма Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения;
- форма Книги учета доходов для индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения;
- порядок заполнения указанных Книг.



Следует отметить, что начало действия приказа № 135н - 28.01.2013, а в соответствии с Письмом Минфина России от 29.12.2012 N 03-11-09/100 формы Книг, утвержденные приказом № 135н, подлежат применению с 1 января 2013 года.

В соответствии с Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (согласно приказа Минфина № 64н) Малые предприятия, совершающие незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более тридцати в месяц), не осуществляющие производства продукции и работ, связанного с большими затратами материальных ресурсов, **могут вести учет всех операций путем их регистрации только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности (в дальнейшем - Книга) по форме № К-1.**

Наряду с Книгой для учета расчетов по оплате труда с работниками, по подоходному налогу с бюджетом малое предприятие должно вести также ведомость учета заработной платы по форме № В-8 .

Книга (форма № К-1) является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие имущества и денежных средств, а также их источников у малого предприятия на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность.

Книга (форма № К-1) является комбинированным регистром бухгалтерского учета, который содержит все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них. При этом она должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса.

Малое предприятие может вести Книгу в виде ведомости, открывая ее на месяц ( при необходимости используя вкладные листы для учета операций

по счетам), или в форме Книги, в которой учет операций ведется весь отчетный год. В этом случае Книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписями руководителя малого предприятия и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета на малом предприятии, а также оттиском печати малого предприятия.

Книга открывается записями сумм остатков на начало отчетного периода (начало деятельности предприятия) по каждому виду имущества, обязательств и иных средств, по которым они имеются. Затем в графе 3 "Содержание операций" записывается месяц и в хронологической последовательности позиционным способом на основании каждого первичного документа отражаются все хозяйственные операции этого месяца. При этом суммы по каждой операции, зарегистрированной в Книге по графе "Сумма", отражаются методом двойной записи одновременно по графам "Дебет" и "Кредит" счетов учета соответствующих видов имущества и источников их приобретения.

В течение месяца на счете 20 "Основное производство" в графе "Затраты на производство - дебет" собираются затраты на производство продукции (работ, услуг). По завершении месяца данные затраты в сумме, приходящейся на реализованную в течение месяца продукцию (работы, услуги), списываются в дебет счета 90 "Продажи" с отражением соответственно в графах Книги "Затраты на производство - кредит" и "Продажи - дебет", при этом в графе 3 Книги "Содержание операции" делается запись - "Списаны затраты на производство реализованной продукции".

Финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг) выявляется как разница между оборотом, показанным по графе "Продажи - кредит", и оборотом по графе "Продажи - дебет".

Выявленный результат отражается в Книге отдельной строкой:

- в графе 3 делается запись "Финансовый результат за месяц"
- в графах "Сумма", "Продажи - дебет" (если получена прибыль) и "Прибыль и ее использование - кредит" или "Продажи - кредит" (если получен убыток) и "Прибыль и ее использование - дебет" показывается сумма финансового результата за месяц.

По окончании месяца подсчитываются итоговые суммы оборотов по дебету и кредиту всех счетов учета средств и их источников, которые должны быть равны итогу средств, показанному по графе 4.

После подсчета итоговых дебетовых и кредитовых оборотов средств и их источников (бухгалтерских счетов) за месяц выводится сальдо по каждому их виду (счету) на 1-е число следующего месяца.

Следует отметить, что счет реализация, используемый в тексте и форме «Книги (журнала) учета фактов хозяйственной деятельности» является уже несуществующим и его необходимо заменить на существующий счет 90 «Продажи» (заметка автора).

В соответствии с Информацией Минфина РФ N ПЗ-3/2012 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства" указанная форма бухгалтерского учета рекомендована субъектам малого предпринимательства, совершающим незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более тридцати в месяц), не осуществляющим производство продукции (работ, услуг), связанное с большими затратами материальных ресурсов.

Правила ведения простого учета без двойной записи изложены в Методических рекомендациях по ведению бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах (приказ Минсельхоза России от 20.01.2005 N 6 "Об утверждении Методических рекомендаций по ведению бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах").

В указанных Методических рекомендациях простая система именуется униграфической (от лат. "unus" - один), а система, основанная на двойной записи, - диграфической (от греч. "di" – дважды).

Униграфическая система включает только учетные записи по отдельным объектам учета или по определенным операциям без их отражения на взаимосвязанных счетах.

Рекомендуемая Минсельхозом России простая система позволяет судить о состоянии и движении материальных средств и расчетов с лицами внутри организации и с внешними контрагентами. Однако информация об окончательных результатах работы организации практически не формируется, так как не ведутся обобщающие счета для отражения величины собственных средств (капитала) и финансовых результатов (прибыли, убытка).

В указанных Методических рекомендациях подробно рассмотрена простая система учета и приведены формы регистров.

Рассмотрим для сравнения примеры бухгалтерских записей с использованием способа «двойной записи» и с использованием простого учета «без двойной записи».

Как уже указывалось, использование способа двойной записи заключается в отражении информации о любой хозяйственной операции на двух (или более) соответствующих счетах. Например, хозяйственная операция «Получение материалов от поставщика «А» на сумму 100 000 руб. должна быть отражена не только как факт поставки, а и как долг перед поставщиком «А».

В бухгалтерском учете указанная хозяйственная операция должна быть отражена способом двойной записи на соответствующих счетах следующим образом:

Операция 1. Получены (оприходованы) материалы от поставщика «А» в

сумме 100 000 руб.

Дебет счета 10 и Кредит счета 60

При простом учете (без способа двойной записи) хозяйственная операция записывается (регистрируется) только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности по форме N К-1 (приложение 1 к Типовым рекомендациям по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 N 64н "О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства").

Форма Книги (журнала) учета фактов хозяйственной деятельности по форме N К-1 приведена в приложении к учебному пособию.

Таким образом, в настоящее время существуют два способа отражения хозяйственных операций:

- способ с использованием двойной записи
- простой способ без использования двойной записи.

Оба способа рекомендованы соответствующими законодательными и нормативными документами.

### **3.3.3.2.2.1. Вариант простой формы бухгалтерского учета «GENERAL LEDGER»**

Бухгалтерский учет, с точки зрения совершенствования структуры и содержания учетных регистров, должен быть максимально упрощен.

В этой связи, этому требованию соответствует американская форма бухгалтерского учета с ведением Главной книги типа GENERAL LEDGER.

Применение этой формы учета не нарушает общего методологического подхода бухгалтерского учета: первичный документ - бухгалтерская запись - регистр учета - сводные данные - баланс. Однако, в отличие от Главной

книги по журнально-ордерной форме учета, Главная книга по американскому типу ведется в разрезе субсчетов, что делает ее одновременно и сводным, и аналитическим регистром учета. Таким образом, отпадает необходимость ведения большинства дополнительных аналитических ведомостей и таблиц.

В качестве дополнительных регистров учета остаются расчетно-платежные ведомости по заработной плате, типовые учетные регистры по кассовым операциям, учету амортизации основных средств, калькуляции себестоимости изделий и некоторые другие расчеты.

Таким образом, предлагаемая форма бухгалтерского учета имеет схему: первичные документы с бухгалтерскими записями в календарной последовательности - Главная книга (с ведением отдельных счетов) - Баланс (Основной учетный регистр: счет, который имеет простейшую табличную форму). Каждый счет имеет нумерацию (код) в соответствии с рабочим Планом счетов.

Как указывалось ранее, для организаций, зарегистрированных на территории России, рабочий план счетов бухгалтерского учета разрабатывается в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации № 94 от 31 октября 2000 г. (с учетом действующей редакции).

Таким образом, в предлагаемой системе каждый счет - это и есть отдельный регистр Главной книги и их совокупность образует Главную книгу организации.

В конце каждого месяца подсчитываются обороты, рассчитывается сальдо конечное (остаток на конец месяца). Данные каждого счета (сальдо начальное, обороты и сальдо конечное) заносятся в оборотную ведомость за месяц, квартал, полугодие, год, а затем - в соответствующий по отчетному периоду баланс.

Форма учетного регистра (счета) Главной книги типа GENERAL LEDGER на примере счета 50 "Касса" приведена в приложении.

Предлагаемый вариант учета прост, понятен, позволяет вести учет при любом количестве хозяйственных операций, не требует множества учетных регистров. При переходе от ручной обработки данных в автоматизированный режим (с применением ПЭВМ) предлагаемый учетный регистр не требует сложных компьютерных технологий).

Следует отметить, что в существующих программных продуктах по бухгалтерскому учету известных разработчиков, регистры учета более сложные и связаны, как часть автоматизированной системы, с множеством других регистров. В этой связи простота учета была бы целесообразна для малых предприятий и индивидуальных предпринимателей.

Следует отметить, что автор использовала указанную форму учета в практической деятельности, работая определенное время в должности главного бухгалтера одной из фирм.

Представляется целесообразным ввести указанную форму учета в практику бухгалтерского учета организаций малого бизнеса.

Использование простого регистра позволяет реализовать важнейшие требования к учету, сформулированные еще в период экономического и социального развития СССР (и ранее): «простота и доступность широким массам трудящихся» (Моисеенко Г.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник.-3-е изд., перераб, и доп.-М.:Финансы и статистика, 1987.-222 с.: с ил.).

## **ГЛАВА 4. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

### **4.1 Нормативна база. Определения**

Правовыми законодательными и нормативными документами по учету основных средств являются:

- Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные средства" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 N 160н)

- Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)"

- Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 N 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств"

- Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01"

- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утв. Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 N 91н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств". (далее Метод. указания)

- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях, утв. Приказом Минсельхоза РФ от 19.06.2002 N 559 "Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях»

-Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утв. Приказом Минфина РФ от 26.12.2002 N 135н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды"

Приказ Росстата от 24.07.2012 N 406 "Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения



за наличием и движением основных фондов (средств) и других нефинансовых активов"

Приказ Росстата от 26.12.2011 N 506 (ред. от 15.01.2013) "Об утверждении указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения N 11 "Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) и других нефинансовых активов", N 11 (краткая) "Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) некоммерческих организаций"

- Постановление Госкомстата РФ от 11.02.1999 N 13 (ред. от 07.02.2001) "Об утверждении Инструкций по заполнению форм федерального государственного статистического наблюдения за наличием и движением основных фондов "Инструкция по заполнению формы Федерального государственного статистического наблюдения N 11-МП "Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) субъектов малого предпринимательства»».

В Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные средства", введенном в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина РФ от 25.11.2011 N 160н, приведено следующее определение объекту учета «Основные средства»: «Основные средства - это материальные активы, которые:

(а) предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях;

(б) предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода». (Обозначение пунктов в указанном стандарте приведено на английском языке. Мы приводим определение из оригинала: пометки автора).

Основные средства принимаются организацией к бухгалтерскому учету, если одновременно выполняются следующие условия:

- 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.

Некоммерческая организация принимает объект к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если он предназначен для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания данной некоммерческой организации (в т.ч. в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации), для управленческих нужд некоммерческой организации, а также если выполняются условия, установленные ПБУ «Основные средства».

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

**К основным средствам относятся:** здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий,

продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и прочие основные средства.

**К основным средствам относятся также** капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств.

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

**В составе основных средств** учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Если основные средства, предназначены исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, то они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности. Отдельные активы, в соответствии с условиями ПБУ «Учет основных средств» могут отражаться в бухгалтерском учете и отчетности в составе материально-производственных запасов.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно - сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и

принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Имеются отдельные особенности в учете основных средств, например, при наличии у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. Кроме этого, если объект основных средств, находится в собственности двух или нескольких организаций, то он отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

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

Инвентарные карточки на принятые к бухгалтерскому учету объекты основных средств, а также на выбывшие объекты основных средств в течение месяца могут находиться (до конца месяца) обособленно от инвентарных карточек остальных основных средств.

Данные инвентарных карточек ежемесячно суммарно сверяются с данными синтетического учета основных средств.

На основе соответствующих данных бухгалтерского учета, а также технической документации в организации осуществляется контроль за использованием основных средств.

**К числу показателей, характеризующих использование основных средств,** могут относиться, в частности: данные о наличии основных средств с подразделением их на собственные или арендованные; действующие и

неиспользуемые; данные о рабочем времени и простоях по группам основных средств; данные о выпуске продукции (работ, услуг) в разрезе объектов основных средств и др.

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

**Основные средства в зависимости от имеющихся у организации прав на них подразделяются на:**

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

- основные средства, находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

- основные средства, полученные организацией в аренду;

- основные средства, полученные организацией в безвозмездное пользование;

- основные средства, полученные организацией в доверительное управление.

Основными процедурами в учете основных средств являются: оценка, амортизация, восстановление, аренда, выбытие, инвентаризация. Рассмотрим указанные процедуры.

## **4.2. Оценка основных средств**

Нормативными документами определены два этапа оценки основных средств:

- первоначальная
- последующая.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

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

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в **счет вклада в уставный (складочный) капитал** организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией **по договору дарения** (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету. При определении текущей рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения (например, оценщиков) о стоимости отдельных объектов основных средств.

На величину первоначальной стоимости основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), формируются в течение срока полезного использования финансовые результаты организации в качестве прочих доходов.

**Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам**, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или

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

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

**Этап последующей оценки основных средств** включает изменение первоначальной стоимости объектов основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, и допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, определенных нормативными актами

Допускается также, что коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. При этом при принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в



бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

**Переоценка объекта основных средств** производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

**Сумма дооценки** объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов.

**Сумма уценки** объекта основных средств в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

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

### **4.3. Амортизация основных средств**

Стоимость объектов основных средств, находящихся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (включая объекты основных средств, переданные в аренду, безвозмездное пользование, доверительное управление), погашается посредством начисления амортизации.

Основными нормативными документами по амортизации основных средств являются: Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств", Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные средства", введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 N 160н)

По объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним производится начисление износа в конце отчетного года исходя из установленного организацией срока их полезного использования. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

Начисление амортизации по объектам основных средств, сданным в аренду, производится арендодателем.

Начисление амортизации по объектам основных средств, входящим в комплекс имущества по договору аренды предприятия, осуществляется арендатором в порядке, существующем для объектов основных средств, находящихся на праве собственности.

Начисление амортизации по объектам основных средств, являющимся предметом договора финансовой аренды, производится лизингодателем или лизингополучателем в зависимости от условий договора финансовой аренды.

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

По объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, амортизация начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету. Объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы в установленном законодательством порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Для погашения стоимости объектов основных средств определяется годовая сумма амортизационных отчислений.

Рассмотрим как определяется годовая сумма амортизационных отчислений.

**При линейном способе** годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

**Пример.** Приобретен объект основных средств стоимостью 120 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизации - 20 процентов ( $100\% : 5$ ). Годовая сумма амортизационных отчислений составит 24 тыс. руб. ( $120 \times 20 : 100$ ).

**При способе уменьшаемого остатка** годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости (первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) за минусом начисленной амортизации) объекта основных средств на начало отчетного года, нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. При этом в соответствии с законодательством Российской Федерации субъекты малого предпринимательства могут применять коэффициент ускорения, равный двум; а по движимому имуществу, составляющему объект финансового лизинга и относимому к активной части основных средств, может применяться коэффициент ускорения в соответствии с условиями договора финансовой аренды не выше 3.

**Пример.** Приобретен объект основных средств стоимостью 100 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составляющая 20 процентов ( $100\% : 5$ ), увеличивается на коэффициент ускорения 2; годовая норма амортизации составит 40 процентов.

В первый год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости, сформированной при принятии объекта основных средств к бухгалтерскому учету, 40 тыс. руб. ( $100 \times 40 : 100$ ).

Во второй год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40 процентов от остаточной стоимости на начало отчетного года, т.е. разницы

между первоначальной стоимостью объекта и суммой амортизации, начисленной за первый год, и составит 24 тыс. руб.  $(100 - 40) \times 40 : 100$ ).

В третий год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40 процентов от разницы между остаточной стоимостью объекта, образовавшейся по окончании второго года эксплуатации, и суммой амортизации, начисленной за второй год эксплуатации, и составит 14,4 тыс. руб.  $((60 - 24) \times 40 : 100)$  и т.д.

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

**Пример.** Приобретен объект основных средств стоимостью 150 тыс. руб. Срок полезного использования установлен 5 лет. Сумма чисел лет срока службы составляет 15 лет  $(1 + 2 + 3 + 4 + 5)$ . В первый год эксплуатации указанного объекта может быть начислена амортизация в размере  $5/15$ , или 33,3%, что составит 50 тыс. руб., во второй год -  $4/15$ , что составит 40 тыс. руб., в третий год -  $3/15$ , что составит 30 тыс. руб. и т.д.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств в течение отчетного года производится ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере  $1/12$  исчисленной годовой суммы.

В случае принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету в течение отчетного года годовой суммой амортизации считается сумма, определенная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия

этого объекта к бухгалтерскому учету, до отчетной даты годовой бухгалтерской отчетности.

**Пример.** В апреле отчетного года принят к бухгалтерскому учету объект основных средств первоначальной стоимостью 20 тыс. рублей; срок полезного использования - 4 года или 48 месяцев (организация использует линейный метод); годовая сумма амортизационных отчислений в первый год использования составит  $(20 \times 8 : 48) = 3,3$  тыс. руб.

По объектам основных средств, используемым в организации с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

**Пример.** Организация, осуществляющая речные перевозки грузов в течение 7 месяцев в году, приобрела объект основных средств, первоначальная стоимость которого составляет 200 тыс. руб., срок полезного использования 10 лет. Годовая норма амортизационных отчислений составляет 10 процентов ( $100\% : 10$  лет). Годовая сумма амортизационных отчислений в размере 20 тыс. рублей ( $200 \times 10\%$ ) начисляется равномерно в течение 7 месяцев работы в отчетном году.

При применении начисления амортизации по объектам основных средств **способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)** годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования такого объекта.

**Пример.** Приобретен автомобиль с предполагаемым пробегом до 400 тыс. км, стоимостью 80 тыс. руб. В отчетном периоде пробег должен составить 5 тыс. км. Тогда годовая сумма амортизационных

отчислений, исходя из соотношения первоначальной стоимости и предполагаемого объема продукции (в данном примере предполагаемого пробега) составит 1 тыс. рублей ( $5 \times 80 : 400$ ).

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

Определение срока полезного использования объекта основных средств, включая объекты основных средств, ранее использованные у другой организации, производится исходя из:

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

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

-нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

**Пример.** Объект основных средств стоимостью 120 тыс. руб. и сроком полезного использования 5 лет после 3 лет эксплуатации подвергся дооборудованию стоимостью 40 тыс. руб. Пересматривается срок полезного использования в сторону увеличения на 2 года. Годовая сумма амортизационных отчислений в размере 22 тыс. руб. определяется из расчета остаточной стоимости в размере  $88 \text{ тыс. руб.} = 120 - (120 \times 3 : 5) + 40$  и нового срока полезного использования 4 года.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, включая находящегося в запасе (резерве), и производится до полного погашения стоимости этих объектов либо до их выбытия.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более 3-х месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев. Необходимо помнить, что порядок консервации объектов основных средств, принятых к бухгалтерскому учету, устанавливается и утверждается руководителем организации. При этом могут быть переведены на консервацию, как правило, объекты основных средств, находящиеся в определенном технологическом комплексе и (или) имеющие законченный цикл технологического процесса.

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

Сумма начисленных амортизационных отчислений отражается в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете, как правило, по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счета учета амортизации.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или выбытия объекта.

Вопросы амортизации объектов основных средств отражены в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные



средства", который введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 N 160н.

В указанном стандарте отмечено, что организация вправе начислять амортизацию отдельно по компонентам объекта основного средства. Однако сумма амортизационных отчислений за какой-либо период признается не только в составе прибыли или убытка предприятия. Если будущие экономические выгоды, заключенные в активе, переносятся в процессе производства на другие активы то сумма амортизационного отчисления является частью себестоимости другого актива и включается в его балансовую стоимость. Например, амортизация производственных основных средств включается в состав затрат на переработку запасов (см. МСФО IAS 2). Амортизация основных средств может включаться в себестоимость нематериального актива, учитываемого в соответствии с МСФО IAS 38 "Нематериальные активы". Возможны и другие варианты.

В соответствии с этим стандартом при определении срока полезного использования актива необходимо принимать во внимание такие факторы как:

(a) характер активов; предполагаемое использование актива (использование оценивается на основе расчетной мощности или физической производительности актива);

(b) предполагаемая выработка и физический износ, который зависит от производственных факторов, таких как количество смен, использующих данный актив, план ремонта и текущего обслуживания, а также условия хранения и обслуживания актива во время простоев;

(c) моральное или коммерческое устаревание, возникающее в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи актива;

(d) юридические или аналогичные ограничения по использованию активов, такие как истечение сроков соответствующих договоров аренды (обозначения пунктов взяты из оригинала: пометки автора).

В указанном стандарте к применяемым способам амортизации отнесены:

- линейный метод,
- метод уменьшаемого остатка,
- метод единиц производства продукции.

Метод линейной амортизации основных средств заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива, если при этом не меняется остаточная стоимость актива.

В результате применения метода уменьшаемого остатка сумма начисляемой амортизации на протяжении срока полезного использования уменьшается.

Метод единиц производства продукции состоит в начислении суммы амортизации на основе ожидаемого использования или ожидаемой производительности.

Предлагается выбирать тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев изменения в структуре потребления этих будущих экономических выгод. Таким образом данный стандарт при выборе метода амортизации ориентирует организацию на получение экономических выгод.

В главе 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» и в соответствующих редакциях Федеральных законов (последняя редакция от 29.12.2012 N 282-ФЗ) скорректирован порядок определения остаточной стоимости основного средства, по которому была применена амортизационная премия. Как

известно, остаточная стоимость основных средств определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации (абз.8 п.1 статья 257 НК РФ). С 1 января 2013 г. (пункт 1 статья 257 НК РФ) предусмотрен особый порядок расчета остаточной стоимости основного средства, в отношении которого налогоплательщик ранее применил амортизационную премию. Вместо показателя "первоначальная стоимость" следует использовать показатель стоимости, по которой этот объект включен в амортизационную группу (подгруппу), т.е. величину, равную разнице между первоначальной стоимостью и учтенной в расходах амортизационной премией (абз. 3 п. 9 статья 258 НК РФ).

Таким образом, остаточная стоимость в данном случае рассчитывается по формуле:

$$ОС = (ПС - АП) - АО \times n,$$

где

ОС - остаточная стоимость основного средства,

ПС - первоначальная стоимость основного средства,

АП - амортизационная премия,

АО - сумма ежемесячных амортизационных отчислений,

n - количество месяцев эксплуатации основного средства.

До 1 января 2013 г. Налоговый кодекс РФ не содержал особого порядка определения остаточной стоимости основного средства, в отношении которого применялась амортизационная премия. Это обстоятельство являлось причиной споров, связанных с определением остаточной стоимости основного средства при реализации его ранее пяти лет с момента ввода в эксплуатацию.

Требование о восстановлении амортизационной премии при реализации объекта, в отношении которого данная премия применялась, в

пределах пяти лет с момента ввода его в эксплуатацию с 1 января 2013 г. действует, только если объект продается лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком (абз. 4 п.9 статьи 258 НК РФ). В других случаях восстанавливать амортизационную премию не нужно.

Кроме того, в абз. 4 п.9 ст.258 НК РФ прямо указано, что восстановленные суммы амортизационной премии учитываются во внереализационных доходах в том отчетном (налоговом) периоде, в котором была осуществлена такая реализация. Отметим, что ранее Налоговый кодекс РФ не содержал подобного уточнения

Особое внимание следует обратить на расчет остаточной стоимости объекта, к которому применялась амортизационная премия и который продается взаимозависимому лицу.

**Пример.** Предположим, что первоначальная стоимость основного средства равна 120 000 руб. К нему была применена амортизационная премия в размере 30 процентов первоначальной стоимости то есть в сумме 36 000 руб. Допустим, что объект продается за 70 000 руб. спустя три года с момента ввода его в эксплуатацию. За время эксплуатации сумма амортизационных начислений составила 50 400 руб. В данном случае остаточная стоимость основного средства равна:

1) Вариант, когда не имеет значения является покупатель взаимозависимым лицом или нет:

$$(120\ 000 - 36\ 000) - 50\ 400 = 33\ 600 \text{ руб.}$$

Это значение остаточной стоимости используется налогоплательщиком при определении выручки от реализации амортизируемого имущества независимо от того, является покупатель взаимозависимым лицом или нет.

2) Вариант, когда основное средство продается не взаимозависимому лицу:

Сумма налога на прибыль по данной операции для случая, когда

основное средство продается не взаимозависимому лицу, составит:

$$70\ 000 - 33\ 600 = 36\ 400 \times 20\% = 7\ 280 \text{ руб.}$$

3) Вариант, когда основное средство продается взаимозависимому лицу:

Если объект продается взаимозависимому лицу, то налогоплательщик обязан восстановить в доходах периода реализации 36 000 руб. (абз. 4 п.9 ст. 258 НК РФ), т.е. с этой суммы он перечислит в бюджет 7 200 руб. (36 000 x 20%). При этом согласно пп. 1 п.1 ст. 268 НК РФ остаточную стоимость продаваемого объекта нужно увеличить на восстановленную амортизационную премию, тогда выручка от реализации основного средства составит:

$$70\ 000 - (33\ 600 + 36\ 000) = 400 \text{ руб.}$$

Налог на прибыль составит 80 руб. (400 x 20%).

В итоге при продаже основного средства взаимозависимому лицу налогоплательщик исчислит налог на прибыль в размере 7 200 руб. (с суммы восстановленной амортизационной премии) и 80 руб. (с выручки от реализации), что составляет 7 280 руб. и равно сумме, которая была бы уплачена при реализации основного средства лицу, не являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком.

Следует отметить, что положения пункта 9 статьи 258 и пункта 1 статьи 268 НК РФ применяются при реализации основных средств начиная с 1 января 2013 г.

Малым предприятиям, расположенным в г. Москве, следует обратить внимание на Письмо УМНС РФ по г. Москве от 28.08.2000 N 03-12/36003 «О порядке применения к персональным компьютерам механизма ускоренной амортизации для целей налогообложения субъектами малого предпринимательства». При применении следует учитывать, что документ не носит нормативный характер и является разъяснением по конкретному запросу. В соответствии с содержанием указанного Письма субъект малого

предпринимательства вправе списывать на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения до 50% стоимости персонального компьютера, являющегося объектом основных производственных фондов, равными долями в течение нормативного срока службы компьютера без учета его сокращения при использовании механизма ускоренной амортизации. Рассмотрим пример.

Малое предприятие приобрело объект основных производственных фондов стоимостью 20000 руб.

Срок полезного использования этого объекта - 10 лет.

Годовая норма амортизации - 10%.

Норма ускоренной амортизации (условно)- 20%.

Сумма, списываемая по ускоренной норме амортизации, -  $20000 \times 20\%$   
= 4000 руб.

50% от первоначальной стоимости объекта составят 10000 руб. ( $20000 \times 50\%$ )

В год от этих 50% предприятие вправе списать:  $10000 : 10 = 1000$  руб.

Таким образом, в течение одного года эксплуатации предприятие списывает  $4000 + 1000 = 5000$  руб. Срок, в течение которого стоимость объекта основных средств будет полностью погашена, составляет 4 года.

С 21 декабря 2012 года введен в действие на территории России Приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. N 160н Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 16 "Основные средства», В соответствии с МСФО (IAS) 16 "Основные средства» ежемесячная величина амортизационных отчислений по объекту основных средств определяется путем деления амортизируемой стоимости объекта на остаточный срок полезного использования, выраженный в месяцах.

Амортизируемая стоимость объекта основных средств - это балансовая стоимость основного средства за вычетом его ликвидационной (остаточной)

стоимости (пункты 6, 53 «МСФО (IAS) 16»). В практике учета остаточная стоимость актива, как правило, составляет незначительную величину. Поэтому во многих случаях она может считаться несущественной и не учитываться при расчете амортизируемой стоимости.

Амортизируемая стоимость основного средства (компонента) подлежит равномерному погашению на протяжении оставшегося срока полезного использования основного средства (пункт. 50 «МСФО (IAS) 16»).

Период начисления амортизации для целей ведения учета объектов основных средств равен одному календарному месяцу. Для расчета берутся данные на начало периода начисления амортизации.

При вводе в эксплуатацию основного средства начисление амортизации осуществляется в месяце, следующем за месяцем ввода объекта в эксплуатацию.

При выбытии основного средства начисление амортизации осуществляется в месяце выбытия от суммы его амортизируемой стоимости на начало периода за полный месяц. При частичном выбытии объекта начисление амортизации осуществляется в месяце выбытия основного средства от его амортизируемой стоимости на начало периода без учета суммы частичного выбытия.

Расчет и начисление ежемесячной величины амортизации производится по формуле:

$$\text{Амортизация} = \text{Амортизируемая стоимость} : \text{ОСПИ},$$

где ОСПИ - оставшийся срок полезного использования объекта.

Затем к полученной сумме амортизации за конкретный период прибавляется сумма начисленной амортизации на начало периода, Таким образом формируется сумма накопленной амортизации на конец отчетного периода.

Согласно пункта 55 «МСФО (IAS) 16» амортизация основного средства

прекращается начиная с наиболее ранней из двух дат: даты перевода в состав активов, предназначенных для продажи в соответствии с МСФО «(IFRS) 5», или даты прекращения признания актива.

Амортизация не прекращается, если наступает простой актива или он выводится из активного использования и предназначается для выбытия (кроме случая, когда он уже полностью амортизирован).

Консервация объектов основных средств в МСФО не предусмотрена. Начисление амортизации по конкретному объекту основных средств осуществляется вне зависимости от того используется этот объект или не используется в производственных нуждах.

Таким образом, даже на примерах процесса амортизации основных средств ясно, что внедрение Международных стандартов учета и отчетности в практику отечественного учета является процессом сближения отдельных позиций бухгалтерского учета, что позволяет одинаково объективно понимать экономическую суть и финансовую выгоду хозяйственных решений.

#### **4.4. Бухгалтерский учет амортизации основных средств**

Порядок организации бухгалтерского учета основных средств определяется Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 N 91н (ред. от 24.12.2010), в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. N 26н.

Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств распространяются на организации, являющиеся юридическими лицами по



законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений).

В соответствии с пунктом 65 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 N 91н, сумма начисленных амортизационных отчислений отражается в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете, как правило, по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счета учета амортизации.

Для обобщения информации об амортизации основных средств в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению предназначен счет 02 "Амортизация основных средств».

Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу). Организация-арендодатель отражает начисленную сумму амортизации по основным средствам, сданным в аренду, по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" и дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" (если арендная плата формирует прочие доходы).

При выбытии (продаже, списании, частичной ликвидации, передаче безвозмездно и др.) объектов основных средств сумма начисленной по ним амортизации списывается со счета 02 "Амортизация основных средств" в кредит счета 01 "Основные средства" (субсчет "Выбытие основных средств"). Аналогичная запись производится при списании суммы начисленной амортизации по недостающим или полностью испорченным основным средствам.

Аналитический учет по счету 02 "Амортизация основных средств" ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. При этом

построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных об амортизации основных средств, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности. Счет 02 "Амортизация основных средств" корреспондирует со счетами:

по дебету	по кредиту
01 Основные средства	02 Амортизация основных средств
02 Амортизация основных средств	08 Вложения во внеоборотные активы
03 Доходные вложения в материальные ценности	20 Основное производство
79 Внутрихозяйственные расчеты	23 Вспомогательные производства
83 Добавочный капитал	25 Общепроизводственные расходы
	26 Общехозяйственные расходы
	29 Обслуживающие производства и хозяйства
	44 Расходы на продажу
	79 Внутрихозяйственные расчеты
	83 Добавочный капитал
	91 Прочие доходы и расходы
	97 Расходы будущих периодов

Следует обратить внимание на Письмо ФНС России от 22.05.2013 N ЕД-4-3/9165@ «О возможности исключения имущества из состава амортизируемого и порядке учета убытка от его реализации» (вместе с Письмом Минфина России от 28.02.2013 N 03-03-10/5834). С целью развития содержания указанных писем необходимо рассмотреть перечень амортизируемого имущества, которое не подлежит амортизации, приведенный в пункте 2 статья 256 Налогового Кодекса РФ (часть вторая, ред. от 02.07.2013 с изм. и доп. вступающими в силу с 07.07.2013).

Перечень основных средств, исключаемых из состава амортизируемого имущества, установлен пунктом 3 статьи 256 НК РФ (часть вторая).

Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- переведенные по решению руководства организации на консервацию

продолжительностью свыше трех месяцев;

- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев;

- зарегистрированные в Российском международном реестре судов суда на период нахождения их в Российском международном реестре судов.

При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

Указанные положения не предусматривают требования о прекращении начисления амортизации в случае отсутствия дохода от использования амортизируемого имущества в какой-либо промежуток времени. Следовательно, произвольное исключение имущества из состава амортизируемого, в том числе по критерию временного неполучения дохода, НК РФ (часть вторая) не предусмотрено.

В соответствии с указанными Письмами ФНС России от 22.05.2013 N ЕД-4-3/9165@ «О возможности исключения имущества из состава амортизируемого и порядке учета убытка от его реализации (вместе с Письмом Минфина России от 28.02.2013 N 03-03-10/5834) и учитывая изложенное, имущество, самостоятельно исключенное налогоплательщиком из состава амортизируемого по причине прекращения его использования в деятельности, приносящей доход, по мнению Департамента, признается амортизируемым и убыток, полученный от его реализации, учитывается для целей налогообложения прибыли организации согласно пункту 3 статьи 268 НК РФ (часть вторая).

В бухгалтерском учете не предусмотрено начисление амортизации по некоторым объектам основных средств, если они:

-предназначены для реализации законодательства о мобилизационной подготовке и мобилизации, но законсервированы;

- принадлежат некоммерческим организациям.

Такие основные средства по общему правилу облагаются налогом на имущество (за исключением льготированных объектов). Налоговая база по ним по итогам года рассчитывается по формуле, приведенной в абз.2 п4 ст.376 НК РФ: Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу. Представим в виде формулы:

$$Cp_{\text{ГодСт}} = (C_1 + C_2 + \dots + C_n + C_{n+1}) / (M + 1),$$

где  $Cp_{\text{ГодСт}}$  - среднегодовая стоимость основных средств;

$C_1, C_2, \dots$  – остаточная стоимость имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода;

$C_n, C_{n+1}$  – остаточная стоимость имущества на последнее число последнего месяца налогового периода;

$M$  - количество месяцев налогового периода.

В соответствии с абз.3 п1 ст.375 НК РФ (часть вторая), если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода. Представим в виде формулы:

$C = PC - \text{Сизн}$ ,

где  $C$  - стоимость имущества, которая участвует в расчете налоговой базы;

$PC$  - первоначальная стоимость основного средства;

$\text{Сизн}$  - сумма износа, исчисленного по нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета.

По указанному имуществу величина износа отражается в бухгалтерском учете на забалансовом счете 010 (Плана счетов).

В соответствии с Методическими указаниями начисление износа по основным средствам некоммерческими организациями производится один раз в год в конце года. Однако в учетной политике можно предусмотреть ежемесячное начисление износа, например для того, чтобы иметь сведения для расчета базы по налогу на имущество организаций.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. N 1 была утверждена Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, которая может использоваться для целей бухгалтерского учета. В частности, Классификация может использоваться организациями для определения срока полезного использования объектов основных средств, принятых к бухгалтерскому учету (дебет счета 01) начиная с 1 января 2002 г.

Рассмотрим практические ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** В январе организация приобрела и ввела в эксплуатацию производственное оборудование, не требующее монтажа, по договорной цене 424 800 руб., в том числе НДС 64 800 руб. Размер примененной амортизационной премии - 30%. В соответствии с

Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1, указанный объект ОС относится к четвертой амортизационной группе. Для целей бухгалтерского и налогового учета срок полезного использования приобретенного объекта ОС установлен равным шести годам, Начисление амортизации производится линейным способом.

В августе организация продает указанный объект ОС своей дочерней компании (доля участия более 25%) за 236 000 руб., в том числе НДС 36 000 руб.

**Решения необходимые к принятию по данной ситуации.** По данной ситуации необходимо отразить в учете организации-продавца реализацию с убытком объекта основных средств (ОС), если к данному объекту ОС была применена амортизационная премия. При этом продавец и покупатель объекта ОС являются взаимозависимыми лицами.

#### **Решения по ситуации.**

**Рассмотрим бухгалтерский учет** (Бухгалтерские записи по рассматриваемой ситуации 1 систематизированы в таблице).

Объект ОС, приобретенный организацией, принимается к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью в рассматриваемой ситуации является его договорная стоимость без учета НДС - 360 000 руб. (424 800 руб. - 64 800 руб.) (п.7, абз. 3, 8, п. 8) Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01..

Указанный объект ОС не требует монтажа. В момент перехода права собственности на него в бухгалтерском учете производится запись: дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" (субсчет 08-4 "Приобретение объектов основных средств), кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная

Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94).

Сформированная первоначальная стоимость объекта ОС, готового к использованию, списывается со счета 08 (субсчет 08-4) в дебет счета 01 "Основные средства" (Инструкция по применению Плана счетов).

Определяется срок полезного использования объекта ОС, который устанавливается организацией и составляет шесть лет (п. 20 ПБУ 6/01).

Организация применяет линейный способ начисления амортизации, и, следовательно, ежемесячная сумма амортизации, начисляемой в бухгалтерском учете начиная с февраля, составит 5000 руб. (360 000 руб. / 6 лет / 12 мес.) (пп. 17, 21, 18, 19 ПБУ 6/01).

Полученная сумма амортизации (5000 руб.) ежемесячно признается в составе расходов по обычным видам деятельности, что отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета учета затрат на производство (расходов на продажу) и кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" (пп. 5, 8, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, п. 25 ПБУ 6/01, Инструкция по применению Плана счетов).

В августе организация продает указанный объект ОС.

Выручка от продажи ОС для целей бухгалтерского учета является прочим доходом организации и признается на дату перехода права собственности на объект ОС в сумме, согласованной сторонами в договоре (пп. 7, 10.1, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, пп. 30, 31 ПБУ 6/01).

Указанная операция отражается в бухгалтерском учете записью: дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы" (Инструкция по применению Плана счетов).

Стоимость проданного объекта ОС согласно п. 29 ПБУ 6/01 подлежит списанию с бухгалтерского учета. Амортизация по данному объекту ОС прекращает начисляться с месяца, следующего за месяцем его списания (п. 22 ПБУ 6/01).

Для учета выбытия ОС к счету 01 можно открыть субсчет "Выбытие основных средств". В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего ОС (в данном случае - 360 000 руб.), а в кредит - сумма накопленной амортизации - 35 000 руб. (5000 руб. x 7 мес.). Остаточная стоимость ОС составит 325 000 руб. (360 000 руб. - 35 000 руб.). Сумма 325 000 руб. признается прочим расходом и списывается с кредита счета 01 (субсчет "Выбытие основных средств"), в дебет счета 91 (субсчет 91-2 "Прочие расходы") (п. 11 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов).

Из приведенных в таблице бухгалтерских записей организация в результате продажи ОС получила убыток в размере 125 000 руб. (236 000 руб. - 36 000 руб. - 325 000 руб.).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Предъявленную продавцом сумму НДС организация вправе принять к вычету после принятия к учету ОС при наличии счета-фактуры продавца (пп.1 п. 2 ст.171, абз. 3 п.1 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

Реализация товаров (в том числе объектов ОС) на территории Российской Федерации признается объектом налогообложения по НДС (пп 1 п 1 ст. 146, п. 3 ст.38, п.1 ст. 39 НК РФ). В данном случае налоговая база определяется при отгрузке ОС покупателю в сумме договорной стоимости реализуемого ОС (без учета НДС), к этой налоговой базе применяется налоговая ставка 18% (пп. 1 п. 1 ст. 167, п.1 ст. 154, п.3 ст. 164 НК РФ). Начисленный НДС отражается по дебету счета 91, субсчет 91-2, и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".



## **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Для целей налогообложения прибыли объект ОС, приобретенный организацией, признается амортизируемым имуществом, первоначальная стоимость которого определяется, так же как и в бухгалтерском учете, исходя из его договорной стоимости (без учета НДС) - 360 000 руб. (п. 1 ст.256, абз. 2 п. 1 ст. 257 НК РФ).

Начиная с месяца, следующего за месяцем ввода объекта ОС в эксплуатацию, стоимость объекта ОС ежемесячно погашается путем начисления амортизации в порядке, установленном п.2 ст. 259 НК РФ.

Срок полезного использования объекта ОС, установленный организацией в соответствии с Классификацией основных средств, составил шесть лет (четвертая амортизационная группа) и организация применила к указанному объекту ОС амортизационную премию в максимальном размере - 30% (п. 1 ст. 258, п. 3, абз. 2 п 9 ст. 258 НК РФ).

Таким образом, для целей начисления амортизации указанный объект включается в соответствующую амортизационную группу по первоначальной стоимости, равной 252 000 руб. ( $360\ 000\ \text{руб.} - 360\ 000\ \text{руб.} \times 30\%$ ). Ежемесячная норма амортизации, начисляемой линейным методом, равна 1,389% ( $1 / (6\ \text{лет} \times 12\ \text{мес.}) \times 100$ ).

Сумма амортизации, ежемесячно признаваемой в расходах для целей налогообложения прибыли, в период с февраля по август составляет 3500 руб. ( $252\ 000\ \text{руб.} \times 1,389$ ). При этом в первом месяце начисления амортизации (в феврале) организация включает в расходы 111 500 руб. ( $360\ 000\ \text{руб.} \times 30\% + 3500\ \text{руб.}$ ).

Выручка от реализации объекта ОС в размере его договорной стоимости (без учета НДС) признается доходом от реализации на дату перехода права собственности к покупателю.

Начиная с 01.01.2013 действует новая редакция нормы, закрепленной в

абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ. Согласно этой нормы в случае, если ОС, в отношении которого была применена амортизационная премия, реализовано ранее чем по истечении пяти лет с момента введения его в эксплуатацию лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком, сумма указанной премии, ранее включенная в состав расходов очередного отчетного (налогового) периода, подлежит включению в состав внереализационных доходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором была осуществлена такая реализация (пп. «а» п. 5 ст. 1, п.3 ст. 4) Федерального закона от 29.11.2012 N 206-ФЗ "О внесении изменений в главы 21 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации").

Таким образом, в августе сумма амортизационной премии в сумме 108 000 руб. (360 000 руб. x 30%) признается в составе внереализационных доходов.

Сумму дохода от реализации объекта ОС организация вправе уменьшить на остаточную стоимость указанного объекта (на разницу между первоначальной стоимостью ОС и суммой, начисленной за период эксплуатации амортизации). При этом с 01.01.2013 указанная остаточная стоимость также увеличивается на сумму расходов в виде амортизационной премии, включенных в состав внереализационных доходов в соответствии с абз.4 п. 9 ст. 258 НК РФ п. 1 ст. 257, абз. 1,2 пп.1 п.1 ст. 268 НК РФ, п. 10 ст. 1 Федерального закона N 206-ФЗ).

Таким образом, в рассматриваемой ситуации остаточная стоимость ОС на дату его реализации составляет 335 500 руб. (360 000 руб. - 108 000 руб. - 3500 руб. x 7 мес. + 108 000 руб.), что больше суммы дохода от реализации объекта ОС - 200 000 руб. (236 000 руб. - 36 000 руб.). Следовательно, по

указанной сделке у организации образуется убыток в размере 135 500 руб. (200 000 руб. - 335 500 руб.).

В соответствии с п.3 ст.268 НК РФ сумма полученного при реализации объекта ОС убытка включается в состав прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого объекта ОС и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации. Таким образом, сумма убытка будет включаться в состав расходов для целей налогообложения прибыли ежемесячно в течение 65 месяцев (6 лет x 12 мес. - 7 мес.) с месяца, следующего за месяцем продажи (с сентября), в сумме 2085 руб. (135 500 руб. / 65 мес.).

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

Как было указано, в первом месяце начисления амортизации (в феврале) общая сумма расходов, признанная в налоговом учете, составляет 111 500 руб.. При этом для целей бухгалтерского учета организация признает только расход в виде амортизационных отчислений в размере 5000 руб. Следовательно, в феврале у организации возникают налогооблагаемая временная разница (НВР) и соответствующее ей отложенное налоговое обязательство (ОНО), которое отражается по кредиту счета 77 "Отложенные налоговые обязательства" в корреспонденции с дебетом счета 68 (пп. 12, 15 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н, Инструкция по применению Плана счетов).

В период с марта по август указанные НВР и ОНО погашаются, поскольку сумма амортизации, начисляемой в бухгалтерском учете (5000 руб.), больше амортизации, признаваемой в составе расходов для целей налогообложения прибыли (3500 руб.) (п. 18 ПБУ 18/02). Погашение ОНО производится обратными записями по указанным счетам.

При выбытии ОС в августе непогашенная часть суммы ОНО

списывается на счет 99 "Прибыли и убытки" (п. 18 ПБУ 18/02, Инструкция по применению Плана счетов).

Признание в августе в налоговом учете внереализационного дохода в виде амортизационной премии приводит к образованию постоянной разницы (ПР) и соответствующего ей постоянного налогового обязательства (ПНО) (пп. 4, 7 ПБУ 18/02).

Поскольку при выбытии ОС в бухгалтерском учете признается прочий расход в виде остаточной стоимости ОС в сумме 325 000 руб., а в налоговом учете доход от реализации уменьшается на остаточную стоимость ОС в сумме 335 500 руб., у организации возникают ПР в сумме 10 500 руб. (325 000 руб. - 335 500 руб.) и соответствующий ей постоянный налоговый актив (ПНА) - 2100 руб. (10 500 руб. x 20%) (пп. 4, 7 ПБУ 18/02).

В связи с тем, что в рассматриваемом случае сумма убытка от реализации ОС учитывается для целей бухгалтерского учета в периоде возникновения, а в целях налогообложения прибыли - в течение последующих 65 месяцев, у организации в августе также возникают вычитаемая временная разница (ВВР) и соответствующий ей отложенный налоговый актив (ОНА) (пп. 11, 14 ПБУ 18/02).

Возникновение ОНА отражается в бухгалтерском учете записью: дебет счета 09 "Отложенные налоговые активы" и кредит счета 68 (Инструкция по применению Плана счетов).

По мере признания убытка от продажи объекта ОС (в налоговом учете названные ВВР и ОНА) уменьшаются (п. 17 ПБУ 18/02). При этом в бухгалтерском учете производится запись: дебет счета 68 и кредит счета 09.

Результаты анализов гражданско-правовых отношений, бухгалтерского и налогового учета ситуации 1 систематизированы в таблице.

**Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице (Журнала хозяйственных операций):**

К балансовому счету 01:

01-э "Основные средства в эксплуатации";

01-в "Выбытие основных средств".

К балансовому счету 68:

68-НДС "Расчеты по НДС";

68-пр "Расчеты по налогу на прибыль".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В январе				
Отражены затраты на приобретение ОС (424 800 - 64 800)	08-04	60	360 000	Отгрузочные документы продавца
Отражен НДС, предъявленный продавцом ОС	19-1	60	64 800	Счет-фактура
Принят к вычету НДС, предъявленный продавцом )	68-НДС	19-1	64 800	Счет-фактура
Приобретенный объект принят к учету в составе ОС	01	08-4	360 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Перечислена оплата продавцу ОС	60	51	424 800	Выписка банка по расчетному счету
В феврале				
Начислена амортизация по ОС	20 (26, 44 и др.)	02	5 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражено ОНО ((111 500 - 5000) x 20%)	68 пр	77	21 300	Бухгалтерская справка-расчет
С марта по август				
Начислена амортизация по ОС	20 (26, 44 и др.)	02	5 000	Бухгалтерская справка-расчет
Уменьшено ОНО ((5000 - 3500) x 20%)	77	68-пр	300	Бухгалтерская справка-расчет
В августе				
Списана первоначальная стоимость реализуемого ОС	01-э	01-в	360 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Списана сумма амортизации по выбывающему ОС	02	01-в	35 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Списана остаточная стоимость выбывающего ОС	91-2	01-в	325 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Отражен прочий доход от реализации ОС	62	91-1	236 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Начислен НДС при реализации	91-2	68-НДС	36 000	Счет-фактура
Получена оплата от покупателя ОС	51	62	236 000	Выписка банка по расчетному счету
Списано ОНО (21 300 - 300 x 6)	77	99	19 500	Бухгалтерская справка-расчет

Отражено ПНО (108 000 x 20%)	99	68-пр	21 600	Бухгалтерская справка-расчет
Отражен ПНА	68-пр	99	2 100	Бухгалтерская справка-расчет
Отражен ОНА (135 500 x 20%)	09	68-пр	27 100	Бухгалтерская справка-расчет
С сентября в течение 65 месяцев				
Уменьшен (погашен) ОНА (2085 x 20%)	68-пр	09	417	Бухгалтерская справка-расчет

## Ситуация 2

### Содержание ситуации

В организации введен в эксплуатацию ксерокс в июне 2012 г. Его первоначальная стоимость составляет 62 304 руб. Срок полезного использования ксерокса - четыре года (48 месяцев). Ксерокс использовался для управленческих нужд.

Ксерокс продан через семь месяцев после ввода его в эксплуатацию - в январе 2013 г. за 62 797,24 руб. (в том числе НДС 9579,24 руб.). Продажа осуществлялась по договорной стоимости, которая определена как сумма остаточной стоимости, включая НДС).

### Решения необходимые к принятию по данной ситуации.

Необходимо отразить в бухгалтерском и налоговом учете организации продажу бывшего в употреблении объекта основных средств (ОС) - ксерокса до истечения пяти лет после введения его в эксплуатацию. Амортизация по ксероксу начислялась линейным способом: организация применила 30%-ную амортизационную премию. Организация-продавец и покупатель ксерокса не являются взаимозависимыми лицами.

### Решения по ситуации

#### Рассмотрим гражданско-правовые отношения

Правоотношения организации и покупателя ксерокса регулируются Гражданским кодексом РФ (глава 30 "Купля-продажа").

По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать

вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену) (п.1 ст. 454, п.1 ст. 456, п.1 ст. 489, п.1 ст. 485 ГК РФ). В данном случае покупатель оплачивает товар (ксерокс) после его получения от организации (п. 1 ст.455, п.1 ст. 486 ГК РФ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Для реализации договора "Купля-продажа" ксерокса выполняются все условия, установленные в п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н. Ксерокс учитывается в организации- продавце в составе основных средств по первоначальной стоимости, составляющей 62 304 руб.

По приобретенному ксероксу организация-продавец в бухгалтерском учете ежемесячно в течение семи месяцев (с июля 2012 г. по январь 2013 г. включительно) начисляла амортизацию линейным способом в соответствии с ПБУ 6/01. Амортизация начисляется исходя из установленного организацией срока полезного использования ксерокса, составляющего четыре года (абз. 3 п. 20 ПБУ 6/01).

Годовая сумма амортизации составляет 15 576 руб. (62 304 руб. / 4 года) (абз. 2 п.19 ПБУ 6/01). Ежемесячное начисление амортизации составит 1298 руб. (15 576 руб. / 12) (абз. 5 п.19 ПБУ 6/01).

Суммы начисленной амортизации признаются расходами по обычным видам деятельности и в данной ситуации относятся к управленческим расходам (абз. 6 и 5, абз. 5 п 8, п.16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). Эти суммы отражаются записями по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы" и кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций,

утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Управленческие расходы в качестве условно-постоянных могут полностью списываться в дебет счета 90 "Продажи" (субсчет 90-2 "Себестоимость продаж"), в конце того месяца, в котором они признаны (абз. 2 п 9 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов).

Рассмотрим продажу ксерокса. Доход от продажи ксерокса для целей бухгалтерского учета включается в состав прочих доходов в сумме, согласованной в договоре купли-продажи между организацией и покупателем, на дату перехода права собственности на ксерокс к покупателю (Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, пункты 30, 31 ПБУ 6/01). В учете производится запись дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" (субсчет 91-1 "Прочие доходы").

При выбытии объекта ОС в случае продажи его стоимость подлежит списанию с бухгалтерского учета (п. 29 ПБУ 6/01). Делается сложная бухгалтерская проводка :

-дебет счета 01 "Основные средства" (субсчет 01-2 "Выбытие основных средств". - переносится первоначальная стоимость выбывающего объекта ОС

-кредит счета 02- отражается сумма накопленной по объекту амортизации

-кредит счета 01 (субсчет 01-2) - остаточная стоимость объекта ОС (ксерокса) признается прочим расходом и списывается в дебет счета 91 (субсчет 91-2 "Прочие расходы") (ПБУ 10/99).

В рассматриваемой ситуации ксерокс продан по остаточной стоимости (с учетом НДС). В этой связи в бухгалтерском учете сальдо прочих доходов и расходов по операции равняется нулю.

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**



Реализация имущества (в частности, ксерокса) на территории РФ облагается НДС (пп 1 п 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ).

Налоговая база определяется организацией на дату передачи покупателю ксерокса в размере договорной стоимости ксерокса, за вычетом НДС (статьи 167, 153, 154, 168 НК РФ). В рассматриваемой ситуации организация и покупатель ксерокса не являются взаимозависимыми лицами. Цена сделки и доход, полученный организацией, признаются рыночными (ст. 105.3 НК РФ). Налогообложение производится по налоговой ставке 18% (п. 3 ст 164 НК РФ).

Организация оформляет счет-фактуру в двух экземплярах: первый экземпляр выставляет покупателю, второй регистрирует в ч. 1 «Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур», а также в книге продаж (п 6 Правил заполнения счета-фактуры, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137; Правила ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, п 3 Правил ведения книги продаж).

В бухгалтерском учете начисление НДС отражается записью: дебет счета 91, (субсчет 91-2) и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Ксерокс, введенный в эксплуатацию в июне 2012 г., стоимостью более 40 000 руб. предназначен для использования в деятельности, направленной на извлечение дохода, в течение срока, превышающего 12 месяцев. В этой связи в налоговом учете он является амортизируемым объектом ОС (п 1 ст 256, п 1 ст 257 НК РФ).

### **Рассмотрим начисление амортизации по ксероксу.**

В соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ

от 01.01.2002 N 1, ксерокс относится к третьей амортизационной группе.

Организация имеет право признавать в составе расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 30% первоначальной стоимости объекта ОС, относящегося к третьей амортизационной группе (абз. 2 п 9 ст 258 НК РФ). Таким образом, ксерокс отнесен организацией в третью амортизационную группу по стоимости 43 612,80 руб. (62 304 руб. - 62 304 руб. x 30%) (абз. 3 п 9 ст 258 НК РФ).

Ксерокс амортизируется линейным методом (ст 259 НК РФ). Начисление амортизации производится ежемесячно начиная с июля 2012 г.. Норма амортизации составляет 2,0833% (1 / 48 мес. x 100%) (ст. 259.1 НК РФ).

Ежемесячно с июля 2012 г. в течение семи месяцев для целей налогообложения признавалась амортизация в сумме 908,60 руб. (43 612,80 руб. x 2,0833%) (п 2 ст 259.1 НК РФ), при этом в июле 2012 г. в расходы была также включена амортизационная премия в сумме 18 691,20 руб. (62 304 руб. x 30%).

Амортизационные отчисления признаются расходами, связанными с производством и реализацией, в размере начисленных сумм (статьи 253 и 272 НК РФ).

### **Рассмотрим продажу ксерокса.**

Выручка от продажи ксерокса в размере его договорной стоимости (за вычетом НДС) признается доходом от реализации на дату передачи его покупателю (п. 1 ст. 249, п. 1 ст 248, п 1, 3 ст 271 НК РФ, п 1 ст 223 ГК РФ).

Указанный доход уменьшается на остаточную стоимость выбывающего ксерокса (пп 1 п 1 ст. 268 НК РФ). По общему правилу остаточная стоимость ОС, введенного в эксплуатацию после вступления в силу главы 25 НК РФ, определяется как разница между его первоначальной стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации (абз. 8 п. 1 ст. 257 НК РФ). Однако, в том случае, если в отношении объекта ОС применена

амортизационная премия, то при определении остаточной стоимости такого объекта ОС с 01.01.2013 вместо показателя первоначальной стоимости используется «показатель стоимости, по которой этот объект включен в соответствующую амортизационную группу» (п. 1 ст. 257 НК РФ, п.4 ст. 1, ст. 4 Федерального закона от 29.11.2012 N 206-ФЗ "О внесении изменений в главы 21 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации").

При применении линейного метода начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда объект ОС выбыл из состава амортизируемого имущества организации (п.5 ст. 259.1 НК РФ).

Остаточная стоимость ксерокса определяется как разница между стоимостью, по которой этот объект ОС включен в третью амортизационную группу, и суммой начисленной за семь месяцев амортизации. Таким образом остаточная стоимость ксерокса в налоговом учете составляет 37 252,60 руб. (43 612,80 руб. - 908,60 руб. x 7 мес.).

Напомним: объект ОС, в отношении которого была применена амортизационная премия, реализован до истечения пяти лет с момента ввода его в эксплуатацию. Ранее в такой ситуации сумма амортизационной премии подлежала восстановлению и включению в состав внереализационных доходов в отчетном (налоговом) периоде реализации объекта ОС независимо от того, являются ли стороны сделки взаимозависимыми лицами (абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ).

С 01.01.2013 при реализации объекта ОС после этой даты, но ранее чем по истечении пяти лет с момента ввода его в эксплуатацию амортизационная премия не восстанавливается, если организация и покупатель объекта ОС не

являются взаимозависимыми лицами (абз. 4 п.9 ст. 258 НК РФ, пп «а» п. 5 ст. 1, ст. 4 Федерального закона N 206-ФЗ). В рассматриваемой ситуации продавец и покупатель ксерокса не являются взаимозависимыми лицами, поэтому при реализации ксерокса амортизационная премия не восстанавливается и в налоговом учете организации-продавца внереализационного дохода не возникает.

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

#### **Начисление амортизации по ксероксу**

В июле 2012 г. расходы были признаны в бухгалтерском учете в размере 1298 руб., а в налоговом учете - в сумме 19 599,80 руб. (18 691,20 руб. + 908,60 руб.). В результате этого в учете организации в указанном месяце возникли налогооблагаемая временная разница (НВР) в размере 18 301,80 руб. (19 599,80 руб. - 1298 руб.) и соответствующее ей отложенное налоговое обязательство (ОНО) в сумме 3660,36 руб. (18 301,80 руб. x 20%) (п. п 12, 15 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н). Возникновение ОНО отражается записью: дебет счета 68 и кредит счета 77 "Отложенные налоговые обязательства" (абз. 4 п. 15 ПБУ 18/02).

В течение последующих шести месяцев сумма расходов в виде ежемесячных амортизационных отчислений, признаваемых в бухгалтерском учете (1298 руб.), превышает соответствующую сумму, признаваемую в налоговом учете (908,60 руб.). В результате этого возникшие в июле 2012 г. НВР и ОНО уменьшаются ежемесячно в течение шести месяцев (с августа 2012 г. по январь 2013 г.) (п. 18 ПБУ 18/02). В учете производятся обратные записи по указанным выше счетам на сумму 77,88 руб. ((1298 руб. - 908,60 руб.) x 20%) ежемесячно (Инструкция по применению Плана счетов).

#### **Продажа ксерокса.**

На момент продажи объекта ОС (ксерокса) в учете организации числится:

- НВР в сумме 15 965,40 руб. (18 301,80 руб. - ((1298 руб. - 908,60 руб.) x 6 мес.));

- ОНО в сумме 3193,08 руб. (15 965,40 руб. x 20%).

В соответствии с п. 7 Толкований Р82 "Временные разницы по налогу на прибыль" (утв. Бухгалтерским методологическим центром 15.10.2008), если разница в признании доходов и расходов текущего периода каким-либо образом обусловлена событиями прошлых периодов и (или) способна оказать влияние на финансовые результаты будущих периодов, то данная разница является временной. Указанное правило применяется независимо от того, в каких именно статьях доходов и расходов отражается влияние рассматриваемой разницы на финансовый результат.

При продаже объекта ОС и в бухгалтерском, и в налоговом учете признается выручка от его реализации, которая уменьшается на сумму расходов, составляющую в бухгалтерском учете 53 218 руб. (62 304 руб. - 1298 руб. x 7 мес.), а в налоговом учете - 37 252,60 руб. Таким образом, в налоговом учете признается финансовый результат (прибыль) от реализации ксерокса в размере 15 965,40 руб. (62 797,24 руб. - 9579,24 руб. - 37 252,60 руб.), в то время как в бухгалтерском учете указанный финансовый результат равен нулю (62 797,24 руб. - 9579,24 руб. - 53 218 руб.).

При этом разница в расходах, в сумме 15 965,4 руб. (53 218 руб. - 37 252,60 руб.), в данном случае вызвана различным порядком признания расходов, связанных с приобретением ксерокса в бухгалтерском и налоговом учете. В налоговом учете указанные расходы были признаны ранее через амортизационную премию. В связи с этим, при признании в бухгалтерском учете расхода в виде остаточной стоимости выбывающего объекта ОС, производится погашение ранее признанных НВР и ОНО.

При этом оставшаяся сумма ОНО списывается с дебета счета 77 в кредит счета 68 (абз. 2 п.18 ПБУ 18/02, Инструкция по применению Плана счетов).

Данные расчетов и учета по ситуации 2 систематизированы в таблице.

Обозначения субсчетов и аналитических счетов, используемые в таблице:

К балансовому счету 01:

01-1 "Основные средства в эксплуатации";

01-2 "Выбытие основных средств".

К балансовому счету 68:

68-НДС "Расчеты по НДС";

68-пр "Расчеты по налогу на прибыль".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В июле 2012 г.				
Начислена амортизация по ксероксу	26	02	1 298	Бухгалтерская справка-расчет
Отражено ОНО	68-пр	77	3 660,36	Бухгалтерская справка-расчет
Ежемесячно в течение пяти месяцев				
Начислена амортизация по ксероксу	26	02	1 298	Бухгалтерская справка-расчет
Уменьшено ОНО	77	68-пр	77,88	Бухгалтерская справка-расчет
В январе 2013 г.				
Начислена амортизация по ксероксу	26	02	1 298	Бухгалтерская справка-расчет
Уменьшено ОНО	77	68-пр	77,88	Бухгалтерская справка-расчет
Признан прочий доход от продажи ксерокса	62	91-1	62 797,24	Договор купли-продажи, Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Начислен НДС при продаже ксерокса (62 797,24 / 118 x 18)	91-2	68 НДС	9 579,24	Счет-фактура
Отражена первоначальная стоимость проданного ксерокса	01-2	01-1	62 304	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Списана сумма начисленной амортизации по проданному ксероксу (1298 x 7)	02	01-2	9 086	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Списана остаточная стоимость ксерокса (62 304 - 9086)	91-2	01-2	53 218	Акт о приеме-передаче объекта основных средств

Погашено ОНО	77	68-пр	3 193,08	Бухгалтерская справка-расчет
Получены денежные средства от покупателя ксерокса	51	62	62 797,24	Выписка банка по расчетному счету

#### **4.5. Восстановление основных средств**

Объекты основных средств подлежат соответствующему содержанию и восстановлению. Содержание объекта основных средств осуществляется с целью поддержания эксплуатационных свойств указанного объекта посредством его технического осмотра и поддержания в рабочем состоянии.

Затраты на содержание объекта основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии) включаются в затраты на обслуживание производственного процесса и отражаются по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат.

Затраты, связанные с перемещением объекта основных средств (транспортные передвижные средства, экскаваторы, канавокопатели, подъемные краны, строительные механизмы и др.) внутри организации, относятся на затраты на производство (расходы на продажу).

Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

Затраты, производимые при ремонте объекта основных средств, отражаются на основании соответствующих первичных учетных документов по учету операций отпуска (расхода) материальных ценностей, начисления оплаты труда, задолженности поставщикам за выполненные работы по ремонту и других расходов.

Затраты по ремонту объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат.

Учет затрат, связанных с модернизацией и реконструкцией объекта основных средств, ведется в порядке, установленном для учета капитальных вложений (включая затраты по модернизации объекта во время ремонта, осуществляемого с периодичностью более 12 месяцев). В бухгалтерском учете затраты на модернизацию (реконструкцию, достройку, дооборудование) объекта основных средств учитываются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". По завершении работ затраты необходимо списать с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счета 01 "Основные средства".

Приемка законченных работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств оформляется соответствующим актом.

В целях организации контроля за своевременным получением объектов основных средств из ремонта инвентарные карточки по этим объектам в картотеке рекомендуется переставлять в группу "Основные средства в ремонте". При поступлении объекта основных средств из ремонта производится соответствующее перемещение инвентарной карточки.

В случае наличия у объекта основных средств нескольких частей, учитывающихся как отдельные инвентарные объекты и имеющих разный срок полезного использования, замена каждой такой части при восстановлении учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта.

При организации аналитического учета затрат в объекты, связанные с инновациями, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, организация должна учитывать их на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" обособленно.

Затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после окончания этих работ увеличивают первоначальную стоимость такого



объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств.

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

**Пример.** Объект основных средств стоимостью 120 тыс. руб. и сроком полезного использования 5 лет после 3 лет эксплуатации подвергся дооборудованию стоимостью 40 тыс. руб. Пересматривается срок полезного использования в сторону увеличения на 2 года. Годовая сумма амортизационных отчислений в размере 22 тыс. руб. определяется из расчета остаточной стоимости в размере 88 тыс. руб. =  $120 - (120 \times 3 : 5) + 40$  и нового срока полезного использования 4 года.

При анализе изменения указанных показателей при восстановлении объектов основных средств следует проверять увеличение оставшегося срока полезного использования объекта основных средств.

Для анализа затрат и финансовых вложений в основные средства следует руководствоваться тем, что начисленная в бухгалтерском учете сумма амортизации основных средств является, как правило, основой для расчета большинства показателей, характеризующих степень устаревания основных средств, сокращение производственного потенциала организации и др. В связи с этим выбор организацией способа амортизации основных средств в соответствии с ПБУ «Учет основных средств» должен отражать ожидаемую схему потребления экономических выгод от использования

актива. Применяя различные способы анализа затрат и финансовых вложений можно получить и выбрать оптимальные схемы включения затрат.

После проведения модернизации (реконструкции, достройки или дооборудования) основного средства необходимо оформить:

- акт приемки работ - в случае проведения работ сторонней организацией;

- акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств по форме ОС-3 (форма и Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств утверждены Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 N 7. Следует отметить, как уже указывалось, что организация может самостоятельно разработать соответствующие формы, сохраняя при этом необходимые реквизиты).

Дата составления указанных актов и будет признаваться для целей бухгалтерского учета датой осуществления модернизации (реконструкции, достройки или дооборудования).

Необходимо скорректировать данные в инвентарной карточке учета объекта основных средств по форме № ОС-6 или группы основных средств по форме № ОС-6а. При необходимости следует открыть новую инвентарную карточку с сохранением ранее присвоенного инвентарного номера, в которую вносятся новые показатели модернизированного объекта

#### **4.6. Аренда основных средств**

Аренда – это имущественный найм, в процедуре которого участвуют арендодатель (наймодатель) и арендатор (наниматель). Для осуществления процедуры, связанной с арендой, составляется договор. В соответствии с частью 2 ГК РФ договором признается соглашение двух или нескольких лиц

об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей..."

Согласно положениям ГК РФ договор аренды относится к группе гражданско-правовых договоров, опосредующих передачу имущества, обособленной от группы договоров возмездного оказания услуг.

Предметом договора аренды являются: действия арендодателя, направленные на предоставление имущества во владение и пользование арендатора, на обеспечение беспрепятственного использования этого имущества арендатором (осуществление капитального ремонта, воздержание от действий, создающих препятствия в пользовании имуществом); действия арендатора, направленные на содержание имущества и использование его по назначению, предусмотренному договором, внесение арендной платы, а также действия, направленные на возврат арендованного имущества по окончании срока аренды.

Предмет договора аренды включает в себя два рода объектов - соответствующие действия обязанных лиц и имущество, которое предоставляется во владение и пользование арендатора.

По договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).

В договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды. При отсутствии этих данных в договоре условие об

объекте, подлежащем передаче в аренду, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор не считается заключенным.

**При передаче основного средства в аренду** рассматриваются налоги (НДС, налог на прибыль, налог на имущество) и бухгалтерский учет.

Переданное в аренду основное средство остается в собственности арендодателя. Следовательно, стоимость основного средства не списывается с баланса арендодателя (ПБУ 6/01, Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств).

В бухгалтерском учете объект, который является основным средством, может учитываться на счете 01 "Основные средства" или 03 "Доходные вложения в материальные ценности" (если данное основное средство приобреталось для сдачи в аренду).

Аналитический учет по указанным счетам должен обеспечивать получение информации о месте нахождения основного средства. Рассмотрим бухгалтерский учет передачи основного средства в аренду, начисление амортизации по основному средству, возврат основного средства арендатором (см. в таблице).

Дебет	Кредит	Содержание операций
Передача основного средства в аренду		
01-а (03-а)	01-о (03-о)	Отражена передача основного средства в аренду
02-о	02-а	Отражена амортизация по переданному в аренду основному средству
Начисление амортизации по основному средству в течение срока аренды		
20  (91-2)	02-а  (02-а)	Начисленная амортизация признана расходом по обычным видам деятельности, если предоставление имущества в аренду является видом деятельности организации  (Начисленная амортизация признана прочим расходом, если предоставление имущества в аренду не является видом деятельности организации)
Возврат основного средства арендатором		

01-о (03-о)	01-а (03-а)	Отражено получение основного средства от арендатора
02-а	02-о	Отражена амортизация по возвращенному арендатором основному средству

В приведенной таблице использованы следующие обозначения аналитических счетов:

01-о (03-о) "Основные средства в организации",

01-а (03-а) "Основные средства, переданные в аренду"

Для обобщения информации о наличии и движении основных средств, арендованных организацией, в Плане счетов предусмотрен счет 001 "Арендованные основные средства". Арендованные основные средства учитываются на счете 001 "Арендованные основные средства" в оценке, указанной в договорах на аренду.

Аналитический учет по счету 001 "Арендованные основные средства" ведется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя). Арендованные основные средства, находящиеся за пределами Российской Федерации, учитываются на счете 001 "Арендованные основные средства" обособленно.

**При получении арендной платы по договору аренды** основного средства также рассматриваются: НДС, налог на прибыль, бухгалтер.

В бухгалтерском учете доходы по договору аренды арендодатель может включить (ПБУ 9/99):

1) в доходы по обычным видам деятельности - если предоставление имущества в аренду является одним из видов деятельности организации;

2) в прочие доходы - если предоставление имущества в аренду не является видом деятельности организации.

В первом случае указанные доходы отражаются в бухгалтерском учете на счете 90 "Продажи" (субсчет 90-1 "Выручка"), во втором - на счете 91 "Прочие доходы и расходы" (субсчет 91-1 "Прочие доходы").

Арендная плата признается в бухгалтерском учете доходом, если соблюдены условия, определенные в ПБУ 9/99.

Если организация применяет в налоговом учете кассовый метод, то в бухгалтерском учете могут возникнуть налогооблагаемая временная разница (НВР) и отложенное налоговое обязательство (ОНО), если оплата производится арендатором по истечении месяца (квартала) аренды. Это связано с тем, что доход в налоговом учете будет признан только после получения оплаты от арендатора. Тогда же указанные НВР и ОНО будут погашены (ПБУ 18/02).

Арендодатель и арендатор могут договориться о внесении арендной платы до начала очередного периода пользования арендованным имуществом (месяца, квартала и т.д.), т.е. авансом. Полученный аванс (предоплата) не является доходом организации и отражается в составе кредиторской задолженности (ПБУ 9/99). Арендная плата признается в бухгалтерском учете доходом, если соблюдены условия, определенные в (ПБУ 9/99).

Если организация применяет в налоговом учете новый метод, то при оплате авансом (при предоплате) в бухгалтерском учете возникают вычитаемая временная разница (ВВР) и отложенный налоговый актив (ОНА). Это связано с тем, что в отличие от налогового учета в бухгалтерском учете сумма полученного аванса (предоплаты) доходом не является. Указанные ВВР и ОНА будут погашены при признании дохода по договору аренды в бухгалтерском учете (ПБУ 18/02). В процедуре аренды возникают процедуры страхования основного средства, переданного в аренду; ремонт переданного в аренду основного средства; выполнение арендатором неотделимых улучшений переданного в аренду основного средства; последующий выкуп переданного в аренду основного средства; переход права собственности и другие.

Возникают особенности при заключении договора аренды, если у договаривающихся сторон применяется Упрощенная система налогообложения. Кроме того, имеются особенности в аренде при передаче неотделимых улучшений арендодателю. Согласно п. 2 ПБУ 18/02, «Учет расчетов по налогу на прибыль» Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства и некоммерческими организациями. Так, например, при возведении в арендованном здании неотделимых улучшений в бухгалтерском учете у арендатора производятся следующие записи:

- отражены капитальные вложения в арендованное здание: Дебет 08 Кредит 60
- отражен НДС, предъявленный подрядчиком: Дебет 19 Кредит 60
- неотделимые улучшения в арендованное здание учтены в составе основных средств: Дебет 01 Кредит 08
- принят к вычету НДС, предъявленный подрядчиком: Дебет 68-1 Кредит 19
- произведены расчеты с подрядчиком за выполненные работы: Дебет 60 Кредит 51

При передаче (возврате) здания арендодателю:

- списана амортизация, начисленная по неотделимым улучшениям: Дебет 02 Кредит 01
- начислен НДС: Дебет 91-2 Кредит 68-1
- отражено постоянное налоговое обязательство: Дебет 99 Кредит 68-5

Существует также другая точка зрения, согласно которой передача неотделимых улучшений не признается реализацией и не рассматривается в качестве объекта обложения НДС (См. статью Зуйкова И.С. «НДС при передаче неотделимых улучшений арендодателю» "Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации", 2013, N 5)

Следует отметить, что при возникновении спорных вопросов

бухгалтерского учета и налогообложения следует обратиться к документу "Доклад Правительства Российской Федерации о результатах мониторинга правоприменения в Российской Федерации за 2011 год" (раздел доклада «Результаты мониторинга правоприменения, проведенного институтами гражданского общества»). Доклад опубликован в Российской газете № 65 27 марта 2013 г. и на сайте Российской газеты.

#### **4.7. Выбытие основных средств**

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае: продажи; прекращения использования вследствие морального или физического износа; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации; частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции; в иных случаях.

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Списание объекта основных средств в бухгалтерском учете осуществляется при прекращении действия хотя бы одного условия принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве такого объекта.

Организация, передающая объект недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, должна списать его с бухгалтерского учета в момент фактического выбытия, независимо от факта государственной регистрации прав собственности.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к



которому они относятся. Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов.

Если момент списания с бухгалтерского учета объекта недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, не совпадает с моментом признания доходов и расходов от выбытия объекта основных средств (когда указанные доходы и расходы признаются в момент государственной регистрации перехода права собственности), то для отражения выбывшего объекта основных средств до момента признания доходов и расходов от его выбытия может использоваться счет 45 "Товары отгруженные" (отдельный субсчет). В бухгалтерском балансе указанные объекты отражаются в составе оборотных активов.

Для определения целесообразности (пригодности) дальнейшего использования объекта основных средств, возможности и эффективности его восстановления, а также для оформления документации при выбытии указанных объектов в организации приказом руководителя создается комиссия. В состав комиссии входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность объектов основных средств. Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители инспекций, на которые в соответствии с законодательством возложены функции регистрации и надзора на отдельные виды имущества.

В компетенцию комиссии входит:

-осмотр объекта основных средств, подлежащего списанию с использованием необходимой технической документации, а также данных бухгалтерского учета, установление целесообразности (пригодности) дальнейшего использования объекта основных средств, возможности и эффективности его восстановления;

-установление причин списания объекта основных средств (физический и моральный износ, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование объекта для производства продукции, выполнения работ и услуг либо для управленческих нужд и др.);

-выявление лиц, по вине которых происходит преждевременное выбытие объекта основных средств, внесение предложений о привлечении этих лиц к ответственности, установленной законодательством;

-возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов выбывающего объекта основных средств и их оценка исходя из текущей рыночной стоимости, контроль за изъятием из списываемых в составе объекта основных средств цветных и драгоценных металлов, определение веса и сдачи на соответствующий склад; осуществление контроля за изъятием из списываемых объектов основных средств цветных и драгоценных металлов, определением их количества, веса;

-составление акта на списание объекта основных средств.

Принятое комиссией решение о списании объекта основных средств оформляется актом с указанием данных, характеризующих объект основных средств (дата принятия объекта к бухгалтерскому учету, год изготовления или постройки, время ввода в эксплуатацию, срок полезного использования, первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации, проведенные переоценки, ремонты, причины выбытия с их обоснованием, состояние основных частей, деталей, узлов, конструктивных элементов). Акт на списание объекта основных средств утверждается руководителем организации.

Детали, узлы и агрегаты выбывающего объекта основных средств, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие

материалы приходуются по текущей рыночной стоимости на дату списания объектов основных средств.

На основании оформленного акта на списание основных средств, переданного бухгалтерской службе организации, в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта основных средств. Соответствующие записи о выбытии объекта основных средств производятся также в документе, открываемом по месту его нахождения.

Инвентарные карточки по выбывшим объектам основных средств хранятся в течение срока, устанавливаемого руководителем организации в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

Передача организацией объекта основных средств в собственность других лиц оформляется актом приемки-передачи основных средств. На основании указанного акта производится соответствующая запись в инвентарной карточке переданного объекта основных средств, которая прилагается к акту приемки-передачи основных средств. Об изъятии инвентарной карточки на выбывший объект основных средств делается отметка в документе, открываемом по местонахождению объекта.

Выбытием объекта основных средств не признается перемещение объекта основных средств между структурными подразделениями организации. Указанная операция оформляется актом приемки-передачи основных средств.

Возврат арендуемого объекта основных средств арендодателю также оформляется актом приемки-передачи, на основании которого бухгалтерская служба арендатора списывает возвращенный объект с забалансового учета.

Выбытие отдельных частей, входящих в состав объекта основных средств, имеющих разный срок полезного использования и учитываемых как

отдельные инвентарные объекты, оформляется и отражается в бухгалтерском учете в том же порядке как и объекты основных средств..

Выбытие объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал, паевой фонд в размере его остаточной стоимости отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета расчетов и кредиту счета учета основных средств.

Ранее на возникающую задолженность по вкладу в уставный (складочный) капитал, паевой фонд производится запись по дебету счета учета финансовых вложений в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов на величину остаточной стоимости объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал, паевой фонд, а в случае полного погашения стоимости такого объекта - в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты.

Доходы и расходы от выбытия объекта основных средств подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов и отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Земельный участок приобретен для строительства на нем производственного объекта. В том же месяце произведена оплата продавцу и поданы документы на регистрацию права собственности. Договорная стоимость земельного участка равна 3 000 000 руб. Право собственности на земельный участок зарегистрировано в месяце его приобретения.

Через шесть месяцев земельный участок был реализован по договорной цене 3 500 000 руб., в связи с тем, что организация не смогла начать на нем строительство из-за с возникших финансовых трудностей.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации.**

Необходимо отразить в учете организации, применяющей упрощенную систему налогообложения (УСН), приобретение у общества с ограниченной ответственностью (ООО) земельного участка и его последующей продажи.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

В соответствии со статьей 130 пункта 1 Гражданского кодекса РФ к недвижимому имуществу относятся кроме прочего и земельные участки.

По договору купли-продажи недвижимого имущества (договору продажи недвижимости) продавец обязуется передать в собственность покупателя недвижимое имущество, в данном случае земельный участок (п. 1 ст. 549 ГК РФ).

Передача недвижимости продавцом и принятие ее покупателем осуществляются по подписываемому сторонами передаточному акту или иному документу о передаче. Если иное не предусмотрено законом или договором, обязательство продавца передать недвижимость покупателю считается исполненным после вручения этого имущества покупателю и подписания сторонами соответствующего документа о передаче (п.1 ст. 556 ГК РФ).

Переход права собственности на земельный участок по договору продажи недвижимости к покупателю подлежит государственной регистрации (п. 1 ст. 551 ГК РФ, п.1 ст. 25 Земельного кодекса РФ).

В случаях, когда отчуждение имущества подлежит государственной регистрации, право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации (п.1 ст. 131 , п. 2 ст. 223 ГК РФ).

За государственную регистрацию прав на недвижимое имущество уплачивается государственная пошлина, размер которой для организаций составляет 15 000 руб. (ст. 11 Федерального закона от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним", пп 22 п 1 ст 333.33 Налогового кодекса РФ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

В бухгалтерском учете земельный участок, приобретенный для строительства на нем производственного объекта, учитывается в составе основных средств организации по первоначальной стоимости, которая складывается в данном случае из суммы, уплаченной продавцу, и госпошлины (п.п. 4, 5, 7, 8 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н).

Затраты на приобретение земельного участка отражаются по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 08-1 "Приобретение земельных участков", в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

При принятии земельного участка к учету в состав объектов основных средств сформированная первоначальная стоимость участка списывается со счета 08, субсчет 08-1, в дебет счета 01 "Основные средства" (Инструкция по применению Плана счетов).

Земельные участки не подлежат амортизации (п. 17 ПБУ 6/01).

Доходы от продажи основных средств включаются в состав прочих доходов организации (п. 31 ПБУ 6/01, п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

Указанный доход признается в бухгалтерском учете в размере договорной стоимости на дату перехода права собственности на земельный участок (п. 30 ПБУ 6/01, п.п.10.1, 16 ПБУ 9/99).

Балансовая стоимость проданного земельного участка подлежит списанию с бухгалтерского учета и включается в состав прочих расходов (п.п. 29, 31 ПБУ 6/01, п. 76 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н, п. 11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Прочие доходы и расходы учитываются на соответствующих субсчетах счета 91 "Прочие доходы и расходы".

### **Рассмотрим налогообложение**

Налогоплательщики, применяющие УСН, вправе уменьшить полученные ими доходы, в том числе на расходы по приобретению основных средств с учетом положений (пп. 1 п. 1 ст. 346.16 и другие НК РФ).

Земельные участки не относятся к основным средствам при применении УСН, так как не признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК РФ (п. 4 ст. 346.16, абз. 1 п. 2 ст. 256 НК РФ). Таким образом организация, применяющая УСН, не вправе признать затраты на приобретение земельного участка в расходах.

Сумма государственной пошлины, уплаченная за регистрацию прав на земельный участок, включается в состав расходов согласно пп. 22 п.1 ст. 346.16 НК РФ.

Доход от реализации земельного участка организация, применяющая УСН, признает на дату поступления от покупателя оплаты в размере полученных денежных средств (п. 1 ст. 346.15, п.1 ст. 346.1, ст. 249, п.1 ст. 346.17 НК РФ).

При продаже земельный участок может рассматриваться в целях

налогообложения в качестве товара (п.п. 3 ст. 38 НК РФ, ст. 128, п.1 ст.130 ГК РФ). Такой вывод следует из Писем Минфина России от 24.01.2011 № 03-11-06/2/08 и от 29.04.2005. № 03-03-02-04/1-107.

Организации, применяющие УСН, учитывают расходы по оплате стоимости товаров, а также расходы, связанные с их приобретением и реализацией, на основании пп. 23 п. 1 ст. 346.16, пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ.

Исходя из изложенного выше, следует, что организации, применяющие УСН, могут уменьшить доход от продажи земельного участка на сумму расходов на приобретение этого земельного участка.

Бухгалтерский учет хозяйственных операций, рассмотренных по данной ситуации, систематизирован и представлен в виде «Журнала регистрации хозяйственных операций» в табличной форме.

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерские записи, связанные с приобретением земельного участка				
Уплачена госпошлина за регистрацию права собственности на земельный участок	68	51	15 000	Выписка банка по расчетному счету
Отражена в фактических затратах, связанных с приобретением земельного участка, госпошлина	08-1	68	15 000	Расписка в принятии документов на государственную регистрацию прав собственности
Отражены вложения во внеоборотные активы в виде земельного участка	08-1	60	3 000 000	Договор продажи недвижимости, Акт приемки-передачи земельного участка
Перечислены денежные средства за приобретенный земельный участок	60	51	3 000 000	Выписка банка по расчетному счету
Земельный участок принят к учету в составе основных средств	01	08-1	3 015 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Бухгалтерские записи, связанные с продажей земельного участка				
Признан прочий доход от продажи земельного участка	62	91-1	3 500 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Признан прочий расход при продаже земельного участка	91-2	01	3 015 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств



Получена оплата от покупателя	51	62	3 500 000	Выписка банка по расчетному счету
-------------------------------	----	----	-----------	-----------------------------------

Рассмотрим ситуацию 2.

## **Ситуация 2**

**Содержание ситуации.** По данным бухгалтерского учета первоначальная стоимость объекта основных средств (ОС) (автомобиля, используемого в управленческих целях), введенного в эксплуатацию в январе 2012 г., составляет 798 000 руб., установленный срок полезного использования - 42 месяца. Амортизация начислялась линейным способом.

В апреле 2012 г. автомобиль был похищен и организация сделала заявление в полицию и страховую компанию. В июне 2012 г. организацией получены копия постановления о приостановлении предварительного следствия в связи с тем, что виновное лицо не установлено, и возмещение от страховой компании в сумме 500 000 руб.

### **Решения необходимые к принятию по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации, применяющей упрощенную систему налогообложения (УСН) с объектом "доходы минус расходы", списание автомобиля в результате хищения. При этом должно быть учтено: 1) автомобиль был застрахован от угона и полностью оплачен 2) автомобиль был в эксплуатации менее трех лет.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим уголовно-процессуальные нормы**

Юридическое лицо признается потерпевшим при причинении вреда его имуществу. Решение о признании юридическое лицо потерпевшим оформляется постановлением дознавателя, следователя или суда (ч.1 ст. 42 Уголовно-процессуального кодекса РФ – далее УК РФ). В рассматриваемой ситуации организация подала заявление об угоне (хищении) в полицию и получила талон-уведомление о принятии заявления (п. 22 Инструкции о

порядке приема, регистрации и разрешения в органах внутренних дел Российской Федерации заявлений, сообщений и иной информации о происшествиях, утвержденной Приказом МВД России от 04.05.2010 N 333).

При хищении имущества в крупном размере (п. «в» ч. 3 ст. 158 Уголовного кодекса РФ) предварительное расследование производится в форме предварительного следствия следователями органов внутренних дел Российской Федерации (п. 4 к статье 158 УК РФ, ч. 2 ст. 150, п. 3 ч. 2 ст. 151 УПК РФ).

При неустановлении лица, подлежащего привлечению в качестве обвиняемого, предварительное следствие приостанавливается и выносится постановление о приостановлении следствия. Копия постановления направляется прокурору (п. 1 ч. 1 ст. 208, ч. 2 ст. 208 УПК РФ).

Потерпевший (в данном случае - организация) вправе получить копию указанного постановления, которым и подтверждается факт отсутствия виновных лиц (п. 13 ч. 2 ст. 42 УПК РФ).

### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Страхование транспортного средства осуществляется на основании договора имущественного страхования (п. 11 ст. 929 Гражданского кодекса РФ). Объектами имущественного страхования могут быть имущественные интересы, связанные с владением, пользованием и распоряжением имуществом (страхование имущества) (пп. 1 п.2 ст. 4 Закона РФ от 27.11.1992 N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации").

Автомобиль может быть застрахован от риска утраты (гибели), недостачи или повреждения (пп. 1 п. 2 ст. 929 ГК РФ). При хищении автомобиля страховая компания обязана выплатить организации страховое возмещение в размере, установленном договором страхования (п. 1 ст. 947 ГК РФ, ст. 10 Закона РФ N 4015-1).

## Рассмотрим бухгалтерский учет

Автомобиль является объектом основных средств (ОС). Стоимость объектов ОС погашается путем начисления амортизации (п. 17 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н). В рассматриваемой ситуации организацией была начислена амортизация за три месяца эксплуатации автомобиля (с февраля 2012 г. по апрель 2012 г.) в размере 57 000 руб. (798 000 руб. / 42 мес. x 3 мес.) (п.п. 17, 18, абз. 2, 5 п. 19, п.п. 20, 21, 22 ПБУ 6/01).

Амортизация автомобиля, используемого в управленческих целях, относится к расходам по обычным видам деятельности и отражается по счету 26 "Общехозяйственные расходы" (абз. 5 п. 8) Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Так как объект основных средств – автомобиль был похищен, он не способен более приносить экономические выгоды организации. Таким образом, объект – автомобиль подлежит списанию с бухгалтерского учета на основании заявления в полицию, талона-уведомления и результатов инвентаризации. (п. 29 ПБУ 6/01, п. 2 ст. 12 Федерального закона от 21.11.2006 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н) <\*>.

Для учета выбытия объекта ОС, в том числе и в результате хищения, к счету 01 "Основные средства" может быть открыт субсчет "Выбытие объектов основных средств". В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта ОС, а в кредит - сумма накопленной амортизации.

Потери по страховым случаям (уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей и т.п.) отражаются по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" (в данном случае в сумме остаточной стоимости угнанного автомобиля) в корреспонденции со счетом 01 «Основные средства». Полученные суммы страховых возмещений отражаются по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета 76, субсчет 76-1. Не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списываются с кредита счета 76 в дебет счета 91 расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы" (Инструкция по применению Плана счетов, п. 11 ПБУ 10\99)

Полученная разница между остаточной стоимостью автомобиля (741 000 руб.=798 000 руб. - 19 000 руб. x 3 мес.)) и суммой страхового возмещения (500 000 руб.) включается в состав прочих расходов и списывается со счета 76, субсчет 76-1, в дебет счета 91, субсчет 91-2 <\*\*\*>.

### **Рассмотрим налог уплачиваемый при применении УСН**

При применении УСН расходы на приобретение объекта ОС учитываются в порядке, определенном (пп. 1 п. 1, пп. 1 п. 3, абз. 8 п. 3 ст. 346.16 НК РФ).

То есть в рассматриваемой ситуации организация должна признать стоимость автомобиля в 2012 г. в расходах в следующем порядке:

- по итогам I квартала 2012 г. - 199 500 руб. (798 000 руб. / 4);
- по итогам полугодия 2012 г. - 399 000 руб. (798 000 руб. / 4 x 2);
- по итогам девяти месяцев 2012 г. - 598 500 руб. (798 000 руб. / 4 x 3);
- по итогам 2012 г. - 798 000 руб.

Однако, автомобиль был похищен в апреле 2012 г., т.е начиная с 11 квартала 2012 г. он не использовался в организации.

Таким образом, организация учла в составе расходов сумму в размере 199 500 руб.

Согласно абз. 14 п. 3 ст. 346.16 НК РФ объекта ОС до истечения трех лет с момента учета расходов на их приобретение в составе расходов налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования этим ОС с момента его учета в составе расходов на приобретение до даты реализации (передачи) с учетом положений гл. 25 НК РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени. В данном случае до момента хищения автомобиль использовался менее трех лет, но, учитывая, что при хищении ОС отсутствует факт его реализации (передачи), организация не должна применять норму абз. 14 п. 3 ст. 346.16 НК РФ о восстановлении ранее правомерно учтенных расходов на приобретение этого ОС (Письмо ФНС России по г. Москве от 01.12.2005 N 18-11/3/88107

Сумма же страхового возмещения включается в состав внереализационных доходов на дату ее получения от страховой компании.

Анализ рассматриваемой ситуации систематизирован в таблице.

Обозначения аналитических счетов, используемые в «Журнале хозяйственных операций»:

К балансовому счету 01:

01-э "Основные средства в эксплуатации";

01-в "Выбытие объектов основных средств".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В феврале и марте 2012 г.				
Начислена амортизация по ОС	26	02	19 000	Бухгалтерская справка-расчет
В апреле 2012 г.				
Начислена амортизация по ОС	26	02	19 000	Бухгалтерская справка-расчет

Отражена первоначальная стоимость выывшего объекта ОС	01-в	01-э	798 000	Ведомость результатов выявленных инвентаризацией, Акт о списании Автотранспортных Средств
Списана амортизация по выывшему объекту ОС (19 000 x 3)	02	01-в	57 000	Ведомость результатов выявленных инвентаризацией, Акт о списании автотранспортных средств
Списана остаточная стоимость выывшего объекта ОС (798 000 - 57 000)	76-1	01-в	741 000	Ведомость результатов , выявленных инвентаризацией, Акт о списании автотранспортных средств
В июне 2012 г.				
Получено страховое возмещение	51	76-1	500 000	Выписка банка по расчетному счету
Признан прочий расход в сумме недостачи, образовавшейся в результате хищения объекта ОС (741 000 - 500 000)	91-2	76-1	241 000	Копия постановления о приостановлении предварительного следствия

#### 4.8 Общая схема учета основных средств. Первичные документы

Учет основных средств осуществляется на синтетическом счете 01 "Основные средства".

Счет 01 "Основные средства" предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по счету 01 "Основные средства" по первоначальной стоимости. Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией на счете 01 "Основные средства" в соответствующей доле.

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, а также изменение первоначальной стоимости их при достройке, дооборудовании и реконструкции отражается по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Изменение первоначальной стоимости при переоценке соответствующих объектов отражается по счету 01 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 83 "Добавочный капитал".

Для учета выбытия объектов основных средств (продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно и др.) к счету 01 "Основные средства" может открываться субсчет "Выбытие основных средств". В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит - сумма накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 "Основные средства" на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Аналитический учет по счету 01 "Основные средства" ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении основных средств, необходимых для составления бухгалтерской отчетности ( по видам, местам нахождения и т.д.).

Счет 01 "Основные средства" корреспондирует со счетами:

**по дебету:** 03 - Доходные вложения в материальные ценности; 08 - Вложения во внеоборотные активы; 76 - Расчеты с разными дебиторами и кредиторами; 79 - Внутрихозяйственные расчеты; 80 - Уставный капитал; 83 - Добавочный капитал;

**по кредиту:** - 02 - Амортизация основных средств; 11 - Животные на выращивании и откорме; 76 - Расчеты с разными дебиторами и кредиторами; 79 - Внутрихозяйственные расчеты; 80 - Уставный капитал; 83 - Добавочный

капитал; 91 - Прочие доходы и расходы; 94 - Недостачи и потери от порчи ценностей; 99 - Прибыли и убытки.

Формы первичной документации для учета основных средств и краткие указания по их заполнению утверждены Государственным комитетом Российской Федерации по статистике и рекомендованы в виде унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств. (Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 N 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств").

К ним отнесены следующие формы: № ОС-1 "Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)", № ОС-1а "Акт о приеме-передаче здания (сооружения)", № ОС-1б "Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)", № ОС-2 "Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств", № ОС-3 "Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств", № ОС-4 "Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)", № ОС-4а "Акт о списании автотранспортных средств", № ОС-4б "Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)", № ОС-6 "Инвентарная карточка учета объекта основных средств", № ОС-6а "Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств", № ОС-6б "Инвентарная книга учета объектов основных средств", № ОС-14 "Акт о приеме (поступлении) оборудования", № ОС-15 "Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж", № ОС-16 "Акт о выявленных дефектах оборудования".

По поводу первичных документов и применению унифицированных форм в предыдущих разделах нами были отмечено, что с 1 января 2013 года формы первичных документов, содержащиеся в Альбомах унифицированных



форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению (Информация Минфина РФ № ПЗ-10/2012). Однако, в связи с тем, что

запрета на использование унифицированных форм в Законе № 402-ФЗ не содержится, поэтому их по-прежнему можно применять, утвердив такое решение в учетной политике или отдельным приказом руководителя.

#### **4.9.Инвентаризация основных средств**

Процедура инвентаризации основных средств в малых и средних предприятиях соответствует в целом общим правилам проведения инвентаризации сформулированным в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденным Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств". Следует отметить, что изменения, внесенные указанным Приказом, вступили в силу 1 января 2011 года. Однако, не смотря на общие положения и правила проведения инвентаризации, имеются некоторые особенности, характерные для этого вида хозяйственных средств. Рассмотрим особенности инвентаризации основных средств.

До начала инвентаризации рекомендуется проверить:

а) наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;

б) наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;

в) наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

При обнаружении расхождений и неточностей в регистры бухгалтерского учета или технической документации должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения.

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации.

Проверяется также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности организации.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам. Например, по зданиям - указать их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем ( по наружному или внутреннему обмеру), площадь (общая полезная площадь), число этажей (без подвалов, полуподвалов и т.д.), год постройки и др.; по каналам - протяженность, глубину и ширину (по дну и поверхности), искусственные сооружения, материалы крепления дна и откосов; по мостам - местонахождение, род материалов и основные размеры; по дорогам - тип дороги (шоссе, профилированная), протяженность, материалы покрытия, ширину полотна и т.п.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по

действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера, организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки и т.д. одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно из структурных подразделений организации и учитываемые на типовой инвентарной карточке группового учета, в описях приводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

Основные средства, которые в момент инвентаризации находятся вне места нахождения организации (в дальних рейсах морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины, отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т.п.), инвентаризируются до момента временного их выбытия.

На основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т.п.).

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные.

По указанным объектам составляется отдельная опись, в которой дается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов на ответственное хранение или в аренду.

Формы документов по учету инвентаризации основных средств могут быть разработаны организацией самостоятельно или можно использовать приложения Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010). При этом следует учесть, что изменения, внесенные Приказом Минфина РФ от 08.11.2010 N 142н, вступили в силу с 1 января 2011 года.

В соответствии с Методическими указаниями при документировании инвентаризации основных средств можно использовать: приложения: 1 (Приказ), приложение 2 (Книга контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации), приложение 3 (Акт контрольной проверки правильности проведения инвентаризации ценностей).

По оформлению результатов проверки (инвентаризации) рекомендуется использовать приложение 4 (Книга учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризации), приложение 5 (Ведомость результатов, выявленных инвентаризацией), приложение 6 (Инвентаризационная опись основных средств - форма № инв-1), приложение 12 (Акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных

средств), приложение 17 (Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств - форма № инв.-18).

Можно также использовать для применения формы, утвержденные Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 N 88 (ред. от 03.05.2000) «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации», в которых также кроме прочих приведены формы по основным средствам. Например, в этом документе приведена форма Инвентаризационная опись драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (узлах), оборудовании, приборах и других изделиях (форма № ИНВ-8а).

## **Глава 5. АРЕНДА ИМУЩЕСТВА. ФИНАНСОВЫЙ ЛИЗИНГ.**

### **5.1. Общие положения об аренде**

Правовые вопросы аренды определены Гражданским кодексом РФ (часть 2) и другими Кодексами РФ (земельным, лесным, водного транспорта и др.), Федеральными законами и регулируются отдельными Постановлениями Правительства Москвы.

По договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Плоды, продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования арендованного имущества в соответствии с договором, являются его собственностью.

Объектами аренды могут быть земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и

другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).

Законом могут быть установлены виды имущества, сдача которого в аренду не допускается или ограничивается. Кроме того, Законом могут быть установлены особенности сдачи в аренду земельных участков и других обособленных природных объектов.

В договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды. При отсутствии этих данных в договоре условие об объекте, подлежащем передаче в аренду, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор не считается заключенным.

Право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику и он при сдаче имущества в аренду является арендодателем. Арендодателями могут быть также лица, уполномоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.

Законом определена форма договора аренды и особенности, связанные с государственной регистрацией договора аренды. Так договор аренды на срок более года, а если хотя бы одной из сторон договора является юридическое лицо, независимо от срока, должен быть заключен в письменной форме.

Особенности, связанные с государственной регистрацией договора аренды, состоят в том, что договор аренды недвижимого имущества подлежит государственной регистрации, а договор аренды имущества, предусматривающий переход в последующем права собственности на это имущество к арендатору заключается в форме, предусмотренной для договора купли-продажи такого имущества.

Срок договора аренды может быть определен договором или неопределен. Если срок аренды в договоре не определен, договор аренды считается заключенным на неопределенный срок. В этом случае каждая из

сторон вправе в любое время отказаться от договора, предупредив об этом другую сторону за один месяц, а при аренде недвижимого имущества за три месяца. Законом или договором может быть установлен иной срок для предупреждения о прекращении договора аренды, заключенного на неопределенный срок.

Следует отметить, что Законом могут устанавливаться максимальные (предельные) сроки договора для отдельных видов аренды, а также для аренды отдельных видов имущества. В этих случаях, если срок аренды в договоре не определен и ни одна из сторон не отказалась от договора до истечения предельного срока, установленного законом, договор по истечении предельного срока прекращается.

Договор аренды, заключенный на срок, превышающий установленный законом предельный срок, считается заключенным на срок, равный предельному.

Предоставление имущества арендатору имеет определенные особенности, а именно:

-арендодатель обязан предоставить арендатору имущество в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества.

-имущество сдается в аренду вместе со всеми его принадлежностями и относящимися к нему документами (техническим паспортом, сертификатом качества и т.п.), если иное не предусмотрено договором. Если такие принадлежности и документы переданы не были, он может потребовать их предоставление или расторгнуть договор и возместить убытки.

-если арендодатель не предоставил арендатору сданное внаем имущество в срок, указанный в договоре аренды, или, если в договоре такой срок не указан, то в разумный срок, арендатор вправе истребовать от него это имущество и потребовать возмещения соответствующих убытков. Убытки

возникают из-за задержки исполнения договора или его неисполнения. Арендатор может потребовать расторжения договора.

Арендодатель отвечает за недостатки сданного в аренду имущества, полностью или частично препятствующие пользованию им, даже если во время заключения договора аренды он не знал об этих недостатках. При обнаружении таких недостатков арендатор вправе по своему выбору:

- потребовать от арендодателя либо безвозмездного устранения недостатков имущества, либо соразмерного уменьшения арендной платы, либо возмещения своих расходов на устранение недостатков имущества;
- непосредственно удержать сумму понесенных им расходов на устранение данных недостатков из арендной платы, предварительно уведомив об этом арендодателя;
- потребовать досрочного расторжения договора.

Арендодатель, извещенный о требованиях арендатора или о его намерении устранить недостатки имущества за счет арендодателя, может без промедления произвести замену предоставленного арендатору имущества другим аналогичным имуществом, находящимся в надлежащем состоянии, либо безвозмездно устранить недостатки имущества.

Если удовлетворение требований арендатора или удержание им расходов на устранение недостатков из арендной платы не покрывает причиненных арендатору убытков, он вправе потребовать возмещения непокрытой части убытков.

Арендодатель не отвечает за недостатки сданного в аренду имущества, которые были им оговорены при заключении договора аренды или были заранее известны арендатору, либо должны были быть обнаружены арендатором во время осмотра имущества или проверки его исправности при заключении договора или передаче имущества в аренду.



При заключении договора аренды должны быть учтены права третьих лиц на сдаваемое в аренду имущество. Арендодатель обязан предупредить арендатора о правах третьих лиц на сдаваемое в аренду имущество (сервитуте, праве залога и т.п.). Неисполнение арендодателем этой обязанности дает арендатору право требовать уменьшения арендной платы либо расторжения договора и возмещения убытков.

Особое место в договоре аренды занимает арендная плата.

Арендатор обязан своевременно вносить плату за пользование имуществом (арендную плату). Порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. В случае, когда договором они не определены, считается, что установлены порядок, условия и сроки, обычно применяемые при аренде аналогичного имущества при сравнимых обстоятельствах.

Арендная плата устанавливается за все арендуемое имущество в целом или отдельно по каждой из его составных частей в виде:

- определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;
- установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;
- предоставления арендатором определенных услуг;
- передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;
- возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

Стороны могут предусматривать в договоре аренды сочетание указанных форм арендной платы или иные формы оплаты аренды.

Если иное не предусмотрено договором, размер арендной платы может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные договором, но

не чаще одного раза в год. Законом могут быть предусмотрены иные минимальные сроки пересмотра размера арендной платы для отдельных видов аренды, а также для аренды отдельных видов имущества.

Если законом не предусмотрено иное, арендатор вправе потребовать соответствующего уменьшения арендной платы, если в силу обстоятельств, за которые он не отвечает, условия пользования, предусмотренные договором аренды, или состояние имущества существенно ухудшились.

Если иное не предусмотрено договором аренды, в случае существенного нарушения арендатором сроков внесения арендной платы арендодатель вправе потребовать от него досрочного внесения арендной платы в установленный арендодателем срок. При этом арендодатель не вправе требовать досрочного внесения арендной платы более чем за два срока подряд.

Законом определены определенные требования пользование арендованным имуществом. Так арендатор обязан пользоваться арендованным имуществом в соответствии с условиями договора аренды, а если такие условия в договоре не определены, в соответствии с назначением имущества. Если арендатор пользуется имуществом не в соответствии с условиями договора аренды или назначением имущества, арендодатель имеет право потребовать расторжения договора и возмещения убытков.

Арендатор вправе с согласия арендодателя:

- сдавать арендованное имущество в субаренду (поднаем)
- передавать свои права и обязанности по договору аренды другому лицу (перенаем)
- предоставлять арендованное имущество в безвозмездное пользование
- отдавать арендные права в залог и вносить их в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных товариществ и обществ или паевого взноса в производственный кооператив.

Условия и правила пользования арендованным имуществом регулируются соответствующими законами.

При заключении договора субаренды следует соблюдать требования Гражданского кодекса РФ, в соответствии с которым договор субаренды не может быть заключен на срок, превышающий срок договора аренды. В настоящее время к договорам субаренды применяются правила о договорах аренды.

Для регулирования вопросов, связанных с содержанием арендованного имущества, в ГК РФ определены обязанности сторон по его содержанию.

Арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды. При этом капитальный ремонт должен производиться в срок, установленный договором, а если он не определен договором или вызван неотложной необходимостью, в разумный срок.

Нарушение арендодателем обязанности по производству капитального ремонта дает арендатору право по своему выбору:

- произвести капитальный ремонт, предусмотренный договором или вызванный неотложной необходимостью, и взыскать с арендодателя стоимость ремонта или зачесть ее в счет арендной платы;
- потребовать соответственного уменьшения арендной платы
- потребовать расторжения договора и возмещения убытков.

В свою очередь арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законом или договором аренды.

Кроме правил и условий заключения и исполнения договора аренды важными и необходимыми являются:

- сохранение договора аренды в силе при изменении сторон
- прекращение договора субаренды при досрочном прекращении договора аренды
- досрочное расторжение договора по требованию арендодателя
- досрочное расторжение договора по требованию арендодателя
- преимущественное право арендатора на заключение договора аренды на новый срок
- возврат арендованного имущества арендодателю
- улучшение арендованного имущества
- выкуп арендованного имущества
- особенности отдельных видов аренды и аренды отдельных видов имущества.

Рассмотрим перечисленные ситуации.

**Ситуация 1, Рассмотрим ситуацию сохранение договора аренды в силе при изменении сторон.** Переход права собственности (хозяйственного ведения, оперативного управления, пожизненного наследуемого владения) на сданное в аренду имущество к другому лицу не является основанием для изменения или расторжения договора аренды. В случае смерти гражданина, арендующего недвижимое имущество, его права и обязанности по договору аренды переходят к наследнику, если законом или договором не предусмотрено иное. Арендодатель не вправе отказать такому наследнику во вступлении в договор на оставшийся срок его действия, за исключением случая, когда заключение договора было обусловлено личными качествами арендатора.

**Ситуация 2. «Прекращение договора субаренды при досрочном прекращении договора аренды».** В этой ситуации досрочное прекращение договора аренды влечет прекращение заключенного в соответствии с ним договора субаренды. Субарендатор в этом случае имеет право на заключение

с ним договора аренды на имущество, находившееся в его пользовании в соответствии с договором субаренды, в пределах оставшегося срока субаренды на условиях, соответствующих условиям прекращенного договора аренды.

Если договор аренды по основаниям, предусмотренным ГК РФ, является ничтожным, ничтожными являются и заключенные в соответствии с ним договоры субаренды.

**Ситуация 3. «Досрочное расторжение договора по требованию арендодателя».** По требованию арендодателя договор аренды может быть досрочно расторгнут судом в случаях, когда арендатор:

- пользуется имуществом с существенным нарушением условий договора или назначения имущества либо с неоднократными нарушениями;
- существенно ухудшает имущество;
- более двух раз подряд по истечении установленного договором срока платежа не вносит арендную плату;
- не производит капитального ремонта имущества в установленные договором аренды сроки, а при отсутствии их в договоре в разумные сроки в тех случаях, когда в соответствии с законом, иными правовыми актами или договором производство капитального ремонта является обязанностью арендатора.

Договором аренды могут быть установлены и другие основания досрочного расторжения договора по требованию арендодателя.

Арендодатель вправе требовать досрочного расторжения договора только после направления арендатору письменного предупреждения о необходимости исполнения им обязательства в разумный срок.

**Ситуация 4. «Досрочное расторжение договора по требованию арендатора».** По требованию арендатора договор аренды может быть досрочно расторгнут судом в случаях, когда:

-арендодатель не предоставляет имущество в пользование арендатору либо создает препятствия пользованию имуществом в соответствии с условиями договора или назначением имущества;

-переданное арендатору имущество имеет препятствующие пользованию им недостатки, которые не были оговорены арендодателем при заключении договора, не были заранее известны арендатору и не должны были быть обнаружены арендатором во время осмотра имущества или проверки его исправности при заключении договора;

-арендодатель не производит являющийся его обязанностью капитальный ремонт имущества в установленные договором аренды сроки, а при отсутствии их в договоре в разумные сроки;

-имущество в силу обстоятельств, за которые арендатор не отвечает, окажется в состоянии, не пригодном для использования.

Договором аренды могут быть установлены и другие основания досрочного расторжения договора по требованию арендатора.

**Ситуация 5. «Преимущественное право арендатора на заключение договора аренды на новый срок».** В настоящее время ГК РФ предусмотрено, что арендатор, надлежащим образом исполнявший свои обязанности, по истечении срока договора имеет при прочих равных условиях преимущественное перед другими лицами право на заключение договора аренды на новый срок. Арендатор обязан письменно уведомить арендодателя о желании заключить такой договор в срок, указанный в договоре аренды, а если в договоре такой срок не указан, в разумный срок до окончания действия договора.

При заключении договора аренды на новый срок условия договора могут быть изменены по соглашению сторон.

Если арендодатель отказал арендатору в заключении договора на новый срок, но в течение года со дня истечения срока договора с ним

заключил договор аренды с другим лицом, арендатор вправе по своему выбору потребовать в суде перевода на себя прав и обязанностей по заключенному договору и возмещения убытков, причиненных отказом возобновить с ним договор аренды, либо только возмещения таких убытков.

Если арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока договора при отсутствии возражений со стороны арендодателя, договор считается возобновленным на тех же условиях на неопределенный срок.

**Ситуация 6. «Возврат арендованного имущества арендодателю».** В этой ситуации при прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

Если арендатор не возвратил арендованное имущество либо возвратил его несвоевременно, арендодатель вправе потребовать внесения арендной платы за все время просрочки. В случае, когда указанная плата не покрывает причиненных арендодателю убытков, он может потребовать их возмещения.

В случае, когда за несвоевременный возврат арендованного имущества договором предусмотрена неустойка, убытки могут быть взысканы в полной сумме сверх неустойки, если иное не предусмотрено договором.

**Ситуация 7. «Улучшения арендованного имущества».** Произведенные арендатором отделимые улучшения арендованного имущества являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором аренды.

В случае, когда арендатор произвел за счет собственных средств и с согласия арендодателя улучшения арендованного имущества, не отделимые без вреда для имущества, арендатор имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений, если иное не предусмотрено договором аренды.

Стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором без согласия арендодателя, возмещению не подлежит, если иное не предусмотрено законом.

Улучшения арендованного имущества, как отделимые, так и неотделимые, произведенные за счет амортизационных отчислений от этого имущества, являются собственностью арендодателя.

**Ситуация 8. «Выкуп арендованного имущества».** В законе или договоре аренды может быть предусмотрено, что арендованное имущество переходит в собственность арендатора по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены. Если условие о выкупе арендованного имущества не предусмотрено в договоре аренды, оно может быть установлено дополнительным соглашением сторон, которые при этом вправе договориться о зачете ранее выплаченной арендной платы в выкупную цену.

Законом могут быть установлены случаи запрещения выкупа арендованного имущества.

Следует отметить, что в настоящее время в отдельных случаях сохранилась обязанность государственной регистрации договора аренды недвижимого имущества (статьи 609, 651 и 658 ГК РФ. Это обстоятельство необходимо рассматривать в свете принятия и изменения Федерального закона от 30.12.2012 N 302-ФЗ «О внесении изменений в главы 1, 2, 3 и 4 первой части Гражданского Кодекса Российской Федерации»

Общие положения об аренде (имущественном найме) применяются к отдельным видам договора аренды и договорам аренды отдельных видов имущества (прокат, аренда транспортных средств, аренда зданий и сооружений, аренда предприятий, финансовая аренда). Общие положения об аренде применяются также малыми и средними предприятиями. Важным при применении является соблюдение законности.



## **.5.2. Финансовая аренда (Финансовый лизинг)**

Основные понятия финансовой аренды (лизинга) определены Федеральным законом РФ «О финансовой аренде (лизинге)». Рассмотрим основные понятия, применяемые в финансовой аренде (лизинге).

Лизинг - совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том числе приобретением предмета лизинга.

Договор лизинга - договор, в соответствии с которым арендодатель (далее - лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (далее - лизингополучатель) имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование. Договором лизинга может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется лизингодателем;

Лизинговая деятельность - вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его в лизинг.

Предметом лизинга могут быть любые непотребляемые вещи, в том числе предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество. Предметом лизинга не могут быть земельные участки и другие природные объекты, а также имущество, которое федеральными законами запрещено для свободного обращения или для которого установлен особый порядок обращения, за исключением продукции военного назначения, лизинг которой осуществляется в соответствии с международными договорами Российской Федерации, Федеральными законами РФ, в порядке, установленном Президентом Российской Федерации.

Субъектами лизинга являются:

-лизингодатель - физическое или юридическое лицо, которое за счет привлеченных и (или) собственных средств приобретает в ходе реализации договора лизинга в собственность имущество и предоставляет его в качестве предмета лизинга лизингополучателю за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование с переходом или без перехода к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга;

-лизингополучатель - физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором лизинга обязано принять предмет лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование в соответствии с договором лизинга;

-продавец - физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором купли-продажи с лизингодателем продает лизингодателю в обусловленный срок имущество, являющееся предметом лизинга. Продавец обязан передать предмет лизинга лизингодателю или лизингополучателю в соответствии с условиями договора купли-продажи. Продавец может одновременно выступать в качестве лизингополучателя в пределах одного лизингового правоотношения.

Любой из субъектов лизинга может быть резидентом Российской Федерации или нерезидентом Российской Федерации.

Основными формами лизинга являются внутренний лизинг и международный лизинг.

При осуществлении внутреннего лизинга лизингодатель и лизингополучатель являются резидентами Российской Федерации.

При осуществлении международного лизинга лизингодатель или лизингополучатель является нерезидентом Российской Федерации.

Договор лизинга может включать в себя условия оказания дополнительных услуг и проведения дополнительных работ.

Дополнительные услуги (работы) - услуги (работы) любого рода, оказанные лизингодателем как до начала пользования, так и в процессе пользования предметом лизинга лизингополучателем и непосредственно связанные с реализацией договора лизинга.

Перечень, объем и стоимость дополнительных услуг (работ) определяются соглашением сторон.

Введено понятие «Сублизинг». Сублизинг - вид поднайма предмета лизинга, при котором лизингополучатель по договору лизинга передает третьим лицам (лизингополучателям по договору сублизинга) во владение и в пользование за плату и на срок в соответствии с условиями договора сублизинга имущество, полученное ранее от лизингодателя по договору лизинга и составляющее предмет лизинга.

При передаче имущества в сублизинг право требования к продавцу переходит к лизингополучателю по договору Сублизинга. При передаче предмета лизинга в сублизинг обязательным является согласие лизингодателя в письменной форме.

Права и обязанности сторон договора лизинга регулируются гражданским законодательством Российской Федерации, Федеральным законом «О финансовой аренде (лизинге) и договором лизинга.

При осуществлении лизинга лизингополучатель вправе предъявлять непосредственно продавцу предмета лизинга требования к качеству и комплектности, срокам исполнения обязанности передать товар и другие требования, установленные законодательством Российской Федерации и договором купли-продажи между продавцом и лизингодателем.

Предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя.

Право владения и пользования предметом лизинга переходит к лизингополучателю в полном объеме, если договором лизинга не установлено иное.

Право лизингодателя на распоряжение предметом лизинга включает право изъять предмет лизинга из владения и пользования у лизингополучателя в случаях и в порядке, которые предусмотрены законодательством Российской Федерации и договором лизинга. Имеются определенные особенности, если лизингополучателем является бюджетное учреждение,

Права лизингодателя обеспечиваются. Например, в случае неперечисления лизингополучателем лизинговых платежей более двух раз подряд по истечении установленного договором лизинга срока платежа их списание со счета лизингополучателя осуществляется в бесспорном порядке путем направления лизингодателем в банк или иную кредитную организацию, в которых открыт счет лизингополучателя, распоряжения на списание с его счета денежных средств в пределах сумм просроченных лизинговых платежей. Бесспорное списание денежных средств не лишает лизингополучателя права на обращение в суд.

В определенных случаях, лизингодатель вправе потребовать досрочного расторжения договора лизинга и возврата в разумный срок лизингополучателем имущества. В этом случае все расходы, связанные с возвратом имущества, в том числе расходы на его демонтаж, страхование и транспортировку, несет лизингополучатель.

Для выполнения своих обязательств по договору лизинга субъекты лизинга заключают обязательные и сопутствующие договоры.

К обязательным договорам относится договор купли-продажи..

К сопутствующим договорам относятся договор о привлечении средств, договор залога, договор гарантии, договор поручительства и другие.

В договоре лизинга должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче лизингополучателю в качестве предмета лизинга. При отсутствии этих данных в договоре лизинга условие о предмете, подлежащем передаче в лизинг, считается не согласованным сторонами, а договор лизинга не считается заключенным.

На основании договора лизинга лизингодатель обязуется:

- приобрести у определенного продавца в собственность определенное имущество для его передачи за определенную плату на определенный срок, на определенных условиях в качестве предмета лизинга лизингополучателю;
- выполнить другие обязательства, вытекающие из содержания договора лизинга.

По договору лизинга лизингополучатель обязуется:

- принять предмет лизинга в порядке, предусмотренном указанным договором лизинга;
- выплатить лизингодателю лизинговые платежи в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором лизинга;
- по окончании срока действия договора лизинга возвратить предмет лизинга, если иное не предусмотрено указанным договором лизинга, или приобрести предмет лизинга в собственность на основании договора купли-продажи;
- выполнить другие обязательства, вытекающие из содержания договора лизинга.

В договоре лизинга могут быть оговорены обстоятельства, которые стороны считают бесспорным и очевидным нарушением обязательств и которые ведут к прекращению действия договора лизинга и изъятию предмета лизинга.

Договор лизинга может предусматривать право лизингополучателя продлить срок лизинга с сохранением или изменением условий договора лизинга.

Может возникнуть ситуация предоставления во временное владение и пользование предмета договора лизинга. При этом необходимы его обслуживание и возврат. В такой ситуации лизингодатель обязан предоставить лизингополучателю имущество, являющееся предметом лизинга, в состоянии, соответствующем условиям договора лизинга и назначению данного имущества. Предмет лизинга передается в лизинг вместе со всеми его принадлежностями и со всеми документами (техническим паспортом и другими), если иное не предусмотрено договором лизинга.

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

При прекращении договора лизинга лизингополучатель обязан вернуть лизингодателю предмет лизинга в состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или износа, обусловленного договором лизинга. Если лизингополучатель не возвратил предмет лизинга или возвратил его несвоевременно, лизингодатель вправе требовать внесения платежей за время просрочки. В случае, если указанная плата не покрывает причиненных лизингодателю убытков, он может требовать их возмещения. В случае, если за несвоевременный возврат предмета лизинга лизингодателю предусмотрена неустойка, убытки могут быть взысканы с лизингополучателя в полной сумме сверх неустойки, если иное не предусмотрено договором лизинга.

Произведенные лизингополучателем отдельные улучшения предмета лизинга являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором лизинга.

В случае, если лизингополучатель с согласия в письменной форме лизингодателя произвел за счет собственных средств улучшения предмета лизинга, неотделимые без вреда для предмета лизинга, лизингополучатель имеет право после прекращения договора лизинга на возмещение стоимости таких улучшений, если иное не предусмотрено договором лизинга.

В случае, если лизингополучатель без согласия в письменной форме лизингодателя произвел за счет собственных средств улучшения предмета лизинга, неотделимые без вреда для предмета лизинга, лизингополучатель не имеет права после прекращения договора лизинга на возмещение стоимости этих улучшений. В такой ситуации необходимо обратиться к соответствующему законодательству Российской Федерации.

В процедуре лизинга может возникнуть ситуация по уступке прав по договору лизинга третьему лицу и залог предмета лизинга. В таком случае лизингодатель может уступить третьему лицу полностью или частично свои права по договору лизинга.

Лизингодатель имеет право в целях привлечения денежных средств использовать в качестве залога предмет лизинга, который будет приобретен в будущем по условиям договора лизинга.

Лизингодатель обязан предупредить лизингополучателя о всех правах третьих лиц на предмет лизинга.

Договором лизинга может быть предусмотрено, что предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя по истечении срока договора лизинга или до его истечения на условиях, предусмотренных соглашением сторон. При этом Федеральным законом могут быть установлены случаи

запрещения перехода права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Существует Порядок регистрации имущества (предмета договора лизинга) и прав на него, который кроме прочего предусматривает специальные требования к определенному имуществу.

Существует страхование предмета лизинга и предпринимательских (финансовых) рисков: от рисков утраты (гибели), недостачи или повреждения с момента поставки имущества продавцом и до момента окончания срока действия договора лизинга, если иное не предусмотрено договором. Стороны, выступающие в качестве страхователя и выгодоприобретателя, а также период страхования предмета лизинга определяются договором лизинга.

Страхование предпринимательских (финансовых) рисков осуществляется по соглашению сторон договора лизинга и не обязательно.

Лизингополучатель должен застраховать свою ответственность за выполнение обязательств, возникающих вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц в процессе пользования лизинговым имуществом.

- вправе застраховать риск своей ответственности за нарушение договора лизинга в пользу лизингодателя.

Важным вопросом в финансовом лизинге является распределение рисков между сторонами договора лизинга.

В этом вопросе законодательством установлено:

-ответственность за сохранность предмета лизинга от всех видов имущественного ущерба, а также за риски, связанные с его гибелью, утратой, порчей, хищением, преждевременной поломкой, ошибкой, допущенной при его монтаже или эксплуатации, и иные имущественные риски с момента



фактической приемки предмета лизинга несет лизингополучатель, если иное не предусмотрено договором лизинга.

-риск невыполнения продавцом обязанностей по договору купли-продажи предмета лизинга и связанные с этим убытки несет сторона договора лизинга, которая выбрала продавца, если иное не предусмотрено договором лизинга.

-риск несоответствия предмета лизинга целям использования этого предмета по договору лизинга и связанные с этим убытки несет сторона, которая выбрала предмет лизинга, если иное не предусмотрено договором лизинга.

Экономическую основу лизинга составляют лизинговые платежи под которыми понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит:

-возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю,

- возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг,

- доход лизингодателя

- выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Кроме того сторонам договора лизинга дано право применять механизм ускоренной амортизации предмета лизинга.

Российское законодательство дает право на:

-инспекцию по лизинговой сделке

-финансовый контроль.

В этой связи лизингодатель имеет право:

-осуществлять контроль за соблюдением лизингополучателем условий договора лизинга и других сопутствующих договоров.

-на финансовый контроль за деятельностью лизингополучателя в той ее части, которая относится к предмету лизинга, формированием финансовых результатов деятельности лизингополучателя и выполнением лизингополучателем обязательств по договору лизинга.

-направлять лизингополучателю в письменной форме запросы о предоставлении информации, необходимой для осуществления финансового контроля, а лизингополучатель обязан удовлетворять такие запросы.

### **Государственная поддержка лизинговой деятельности**

Мерами государственной поддержки деятельности лизинговых организаций (компаний, фирм), установленными законами Российской Федерации и решениями Правительства Российской Федерации, а также решениями органов государственной власти субъектов Российской Федерации в пределах их компетенции, могут быть:

-разработка и реализация федеральной программы развития лизинговой деятельности в Российской Федерации или в отдельном регионе как части программы среднесрочного и долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации или региона;

-создание залоговых фондов для обеспечения банковских инвестиций в лизинг с использованием государственного имущества;

-долевое участие государственного капитала в создании инфраструктуры лизинговой деятельности в отдельных целевых инвестиционно-лизинговых проектах;

-меры государственного протекционизма в сфере разработки, производства и использования наукоемкого высокотехнологичного оборудования;

-финансирование из федерального бюджета и предоставление государственных гарантий в целях реализации лизинговых проектов (Бюджет

развития Российской Федерации), в том числе с участием фирм-нерезидентов;

-предоставление инвестиционных кредитов для реализации лизинговых проектов;

-предоставление банкам и другим кредитным учреждениям в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, освобождения от уплаты налога на прибыль, получаемую ими от предоставления кредитов субъектам лизинга, на срок не менее чем три года для реализации договора лизинга;

-предоставление в законодательном порядке налоговых и кредитных льгот лизинговым компаниям (фирмам) в целях создания благоприятных экономических условий для их деятельности;

-создание, развитие, формирование и совершенствование нормативно-правовой базы, обеспечивающей защиту правовых и имущественных интересов участников лизинговой деятельности;

-предоставление лизингополучателям, ведущим переработку или заготовку сельскохозяйственной продукции, права осуществлять лизинговые платежи поставками продукции на условиях, предусмотренных договорами лизинга;

-отнесение при осуществлении лизинговых операций в агропромышленном комплексе к предмету лизинга племенных животных;

-создание фонда государственных гарантий по экспорту при осуществлении международного лизинга отечественных машин и оборудования.

Рассмотрим общие положения международного финансового лизинга. Договор международного лизинга заключается сторонами, коммерческие предприятия которых находятся в разных государствах. Договор регулируется в основном национальным законодательством.

28.05.1988 в Оттаве была заключена "Конвенция УНИДРУА о международном финансовом лизинге". Документ вступил в силу для Российской Федерации с 1 января 1999 года. Россия присоединилась к Конвенции с заявлением (Федеральный закон от 08.02.1998 N 16-ФЗ). Документ (Конвенция) содержит 25 статей, разделенных на три раздела: раздел 1 «Сфера применения и общие положения», раздел 2 «Права и обязанности сторон», раздел 3 «Заключительные положения».

Конвенция регулирует сделки финансового лизинга, в которых одна сторона – арендодатель:

а) заключает по спецификации другой стороны (арендатора) договор (договор поставки) с третьей стороной (поставщиком), в соответствии с которым арендодатель приобретает комплектное оборудование, средства производства или иное оборудование (оборудование) на условиях, одобренных арендатором в той мере, в которой они затрагивают его интересы, и

б) заключает договор (договор лизинга) с арендатором, предоставляя ему право использовать оборудование взамен на выплату периодических платежей.

Сделка финансового лизинга - это сделка, включающая следующие характеристики:

а) арендатор определяет оборудование и выбирает поставщика, не полагаясь в первую очередь на опыт и суждение арендодателя;

б) оборудование приобретается арендодателем в связи с договором лизинга, который, и поставщик осведомлен об этом, заключен или должен быть заключен между арендодателем и арендатором; и

в) периодические платежи, подлежащие выплате по договору лизинга, рассчитываются, в частности, с учетом амортизации всей или существенной части стоимости оборудования.

Конвенция применяется независимо от того, имеет арендатор право купить оборудование или впоследствии приобретет, либо он продолжит пользоваться им на условиях лизинга, а также независимо от оплаты.

Конвенция применяется к сделкам финансового лизинга на любое оборудование, за исключением того, которое должно быть использовано, для личных, семейных или домашних целей арендатора.

В соответствии со статьей 25 Конвенция сдается на хранение Правительству Канады. Правительство Канады информирует все государства, которые подписали настоящую Конвенцию или к ней присоединились, а также Президента Международного института по унификации частного права (УНИДРУА).

Для общего понимания международного финансового лизинга целесообразно ознакомиться с книгой автора Канашевского В.А. "Внешнеэкономические сделки: материально-правовое и коллизионное регулирование», издательство «Волтерс Клувер", 2008 г., с. 272 (Книга представлена в СПС «Консультант Плюс»). Приведем некоторые сведения об авторе: Канашевский Владимир Александрович - кандидат юридических наук, консультант одной из ведущих российских юридических фирм, доцент кафедры международного частного права Московской государственной юридической академии. Для целей настоящей главы, в частности по поводу "Конвенции УНИДРУА о международном финансовом лизинге", приведем отдельные положения его книги.

Автор считает, что сферы действия Конвенция УНИДРУА схожи с Венской конвенцией 1980 г..

Правовая природа лизинга по Конвенции в литературе понимается неоднозначно. Распространенным является подход рассматривать лизинг в качестве трехсторонней сделки, в которой участвуют арендодатель, арендатор и поставщик <1>.

С точки зрения Е.В. Кабатовой, авторы Конвенции исходили из:

- а) признания лизинга самостоятельным правовым институтом;
- б) рассмотрения двух контрактов - купли-продажи и непосредственно лизинга - как единой трехсторонней сделки (См.: Кабатова Е.В. Лизинг: правовое регулирование, практика. С. 78 – 79).

Основанием для такого вывода служит в том числе положение преамбулы Конвенции о том, что "правовые нормы, регулирующие традиционный договор аренды, нуждаются в адаптации к самостоятельным трехсторонним отношениям, возникающим из сделки финансового лизинга».

Автор М.Ю. Савранский считает, что признание договоров поставки и собственно лизинга единой трехсторонней сделкой является одним из принципов, на которых основана Конвенция.

Стороны договора поставки и договора лизинга вправе по соглашению между собой исключить применение Конвенции или отступить от ее положений (кроме некоторых). При толковании статьи 6 Конвенции следует учитывать ее предмет и цели, изложенные в преамбуле, ее международный характер и необходимость содействовать достижению единообразия в ее применении и соблюдению добросовестности в международной торговле.

Как отмечает Канашевский В.А. окончательный успех Конвенции ,как единообразного свода правил о лизинге, будет зависеть от расширения круга ее государств-участников.

В рамках СНГ в 1998 г. была принята Конвенция о межгосударственном лизинге <1> Эта Конвенция вступила в силу в 2001 г.. Россия в Конвенции не участвует. <2>.

В преамбуле Конвенции, принятой СНГ, отмечено, что она разработана исходя из положений Договора о создании экономического союза СНГ и Конвенции УНИДРУА 1988 года. Конвенция СНГ применяется только в том случае, если осуществление лизинговых проектов ведут лизинговые

компании и хозяйствующие субъекты не менее двух государств - участников Конвенции. Конвенция СНГ определяет лизинг (финансовую аренду) как вид инвестиционно-предпринимательской деятельности.

В Конвенции СНГ выделяется несколько видов лизинга: оперативный, возвратный, компенсационный, бартерный (ст. 3), а также содержится подробная регламентация обязательств сторон договора. В отличие от Конвенции УНИДРУА в Конвенции СНГ урегулированы вопросы, связанные с исполнением поставщиком своей обязанности по передаче предмета лизинга, обязанностями лизингополучателя по принятию предмета лизинга, переходом риска и др. Следует отметить, что отдельные позиции Конвенции СНГ схожи с Венской Конвенцией 1980 года.

Таким образом, международный финансовый лизинг существует. Однако, имеются вопросы, которые требуют определенной согласованности и урегулирования между государствами в рамках конкретных договоров.

### **5.3. Бухгалтерский учет финансовой аренды (лизинга)**

Бухгалтерский учет финансового лизинга осуществляется в соответствии с приказом Минфина РФ от 17.02.1997 №15 (см. редакции) «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга», в котором приведены «Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» (далее – Указания). Указания включают три раздела и приложение: раздел 1 «Общие положения», раздел 11 «Бухгалтерский учет у лизингодателя», раздел 111 «Бухгалтерский учет у лизингополучателя».

В бухгалтерском учете лизингодателя имущество, приобретенное для передачи в лизинг, учитывается в составе основных средств на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности" (абз.3 п.5 ПБУ 6/01,

Пункт.3 Указаний применяется в части, не противоречащей принятым позднее нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет, Кроме того, необходимо руководствоваться Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению.

Если предмет лизинга числится на балансе лизингодателя, передача имущества лизингополучателю отражается лишь записями в аналитическом учете по счету 03 (абз.3 п.3 Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга).

Амортизацию по переданному в лизинг имуществу начисляет в общеустановленном порядке сторона, на балансе которой учитывается предмет лизинга (п.2 ст.31 Федерального закона N 164-ФЗ).

В таблице приведены бухгалтерские проводки по финансовому лизингу и используются следующие обозначения субсчетов по счету 03:

03-1 "Имущество, предназначенное для сдачи в лизинг";

03-2 "Имущество, сданное в лизинг".

Дебет	Кредит	Содержание операций
1. Приобретение предмета лизинга		
08-4	60	Отражены затраты (без НДС), связанные с приобретением предмета лизинга
19-1	60	Отражен НДС, предъявленный продавцом
68	19-1	"Входной" НДС принят к вычету при наличии у организации права на вычет
03-1	08-4	Предмет лизинга принят к учету в качестве доходных вложений в материальные ценности
60	51	Предмет лизинга оплачен продавцу
2. Передача предмета лизинга, учитываемого на балансе лизингодателя, лизингополучателю		
03-2	03-1	Отражена передача предмета лизинга лизингополучателю



20	02	Начислена амортизация (с месяца, следующего за месяцем передачи предмета лизинга лизингополучателю) <*>
----	----	---

Если лизингодатель применяет кассовый метод учета доходов и расходов в налоговом учете и приобретенный предмет лизинга не оплачен полностью продавцу, то в бухгалтерском учете возникают вычитаемая временная разница (ВВР) и соответствующий отложенный налоговый актив (ОНА). При этом делается запись по дебету счета 09 "Отложенные налоговые активы" в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам" (пп. 11, 14 ПБУ 18/02)

Если предмет лизинга числится на балансе лизингополучателя, то лизингодатель списывает его со своего баланса и учитывает на забалансовом счете 011 "Основные средства, сданные в аренду" в оценке, указанной в договоре лизинга. При этом стоимость предмета лизинга отражается в составе расходов будущих периодов..

Амортизацию по переданному в лизинг имуществу начисляет в общеустановленном порядке сторона, на балансе которой учитывается предмет лизинга (п.2 ст.31 Федерального закона N 164-ФЗ).

Дебет	Кредит	Содержание операций
1. Приобретение предмета лизинга		
08-4	60	Отражены затраты (без НДС), связанные с приобретением предмета лизинга
19-1	60	Отражен НДС, предъявленный продавцом
68	19-1	"Входной" НДС принят к вычету при наличии у организации права на вычет
03	08-4	Предмет лизинга принят к учету в качестве доходных вложений в материальные ценности
60	51	Предмет лизинга оплачен продавцу

2. Передача предмета лизинга, учитываемого на балансе лизингополучателя, лизингополучателю		
97	03	Списана стоимость предмета лизинга, переданного на баланс лизингополучателя
011		Стоимость переданного предмета лизинга отражена на забалансовом счете
20	97	Списана часть расходов будущих периодов
90-2	20	Затраты по договору лизинга списаны в себестоимость продаж <*>

Рассмотрим ситуацию по применению сублизинга.

### **Ситуация .**

**Содержание ситуации.** Лизингополучатель передал предмета лизинга сублизингополучателю. По условиям договора лизинга он учитывается на балансе организации-лизингополучателя, а по условиям договора сублизинга - на балансе сублизингополучателя. Передача имущества в сублизинг не является видом деятельности организации-лизингополучателя. Договор лизинга заключен с лизингодателем 30 апреля сроком на 50 месяцев. До передачи в сублизинг предмет лизинга (имущество, относящееся к третьей амортизационной группе) использовался в деятельности организации. Через 10 месяцев предмет лизинга передается сублизингополучателю по договору сублизинга.

Общая сумма лизинговых платежей по договору лизинга, составляет 1 180 000 руб. (в том числе НДС 180 000 руб.). Лизинговые платежи уплачиваются ежемесячно равными платежами в течение срока действия договора лизинга. Расходы лизингодателя, связанные с приобретением предмета лизинга, составили 590 000 руб. (в том числе НДС 90 000 руб.).

Общая сумма сублизинговых платежей по договору сублизинга, заключенному на 40 месяцев, составляет 1 038 400 руб. (в том числе НДС).

По окончании срока действия договора сублизинга предмет лизинга возвращается организации, которая, в свою очередь, возвращает его лизингодателю по окончании срока действия договора лизинга.

Амортизация по объектам основных средств в бухгалтерском и налоговом учете начисляется линейным способом (методом). Срок полезного использования в налоговом учете установлен равным 40 месяцам. Доходы и расходы признаются в налоговом учете методом начисления.

#### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Ситуацию необходимо отразить в бухгалтерском и налоговом учете организации-лизингополучателя и сублизингодателя.

#### **Решения по ситуации**

##### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

В соответствии с договором лизинга лизингодатель обязуется приобрести в собственность указанное лизингополучателем имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование (Ст.665 ГК РФ, ст.2,п.4.ст15 Федерального закона от 29.10.1998 N 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)").

В данной ситуации по взаимному соглашению сторон договора лизинга предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, который обязан начислять по нему амортизацию (пп.1,2 ст.31 Федерального закона N 164-ФЗ).

При сублизинге лизингополучатель по договору лизинга передает третьим лицам (лизингополучателям по договору сублизинга) во владение и пользование за плату и на срок в соответствии с условиями договора сублизинга имущество, полученное ранее от лизингодателя по договору

лизинга и составляющее предмет лизинга ((п.1 ст.8 Федерального закона N 164-ФЗ). Договор сублизинга может быть заключен на срок, не превышающий срока договора лизинга (п.2 ст.615, ст.625 ГК РФ). Предмет лизинга является собственностью лизингодателя, для передачи его в сублизинг обязательным является согласие лизингодателя в письменной форме (п.2 ст.8, п.1 ст.11 Федерального закона N 164-ФЗ).

По взаимному соглашению сторон договора сублизинга предмет лизинга при передаче его сублизингополучателю может учитываться на балансе сублизингополучателя (п.1 ст.31 Федерального закона N 164-ФЗ, см. также Письмо Минфина России от 30.11.2006 N 03-06-01-04/207). Амортизационные отчисления в течение срока действия договора сублизинга производит сторона договора, на балансе которой находится предмет лизинга, т.е. в рассматриваемой ситуации сублизингополучатель (п.2 ст.31 Федерального закона N 164-ФЗ).

Лизинговые платежи выплачиваются лизингодателю в соответствии с условиями договора лизинга с начала использования предмета лизинга. Получение сублизинговых платежей от сублизингополучателя осуществляется на основании договора сублизинга с начала использования предмета лизинга сублизингополучателем (п.5 ст.15, пп.1,2,3 ст.28 Федерального закона N 164-ФЗ).

По окончании срока действия договора сублизинга сублизингополучатель должен вернуть предмет лизинга лизингополучателю/сублизингодателю, который по окончании срока действия договора лизинга возвращает указанное имущество лизингодателю (п.5 ст.15 Федерального закона N 164-ФЗ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

По условиям договора предмет лизинга учитывается на балансе организации -лизингополучателя. При этом стоимость предмета лизинга (т.е.

общая сумма задолженности по договору лизинга за вычетом НДС) отражается записью по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Арендные обязательства", в сумме 1 000 000 руб. (1 180 000 руб. - 180 000 руб.). Общая сумма НДС, подлежащая уплате лизингодателю, отражается по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и кредиту счета 76, субсчет "Арендные обязательства". Организация изначально не планирует передавать полученное имущество в сублизинг, поэтому первоначальная стоимость предмета лизинга, сформированная на счете 08, списывается в дебет счета 01 "Основные средства", субсчет "Основные средства, полученные по договору лизинга" ((абз.2 п.8 Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденных Приказом Минфина России от 17.02.1997 N 15 (применяются в части, не противоречащей принятым позднее нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет),(пп. 4,7,8) Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

При начислении лизинговых платежей ежемесячно производится запись по дебету счета 76, субсчет "Арендные обязательства", и кредиту счета 76, субсчет "Задолженность по лизинговым платежам" (абз. 2 п.9 Указаний).

В данном случае предмет лизинга числится на балансе организации с начала срока действия договора лизинга и до передачи предмета лизинга сублизингополучателю. Поэтому начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия предмета лизинга к бухгалтерскому учету (т.е. с мая), организация ежемесячно в течение 10 месяцев начисляет по

предмету лизинга амортизацию линейным способом исходя из срока его полезного использования (пп. 17,18,21 ПБУ 6/01, п. 50 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н, абз.3 п.9 Указаний).

Так как предмет лизинга подлежит возврату лизингодателю, срок его полезного использования устанавливается равным сроку действия договора лизинга (абз. 5 п. 20 ПБУ 6/01). В этом случае ежемесячная сумма амортизации составляет 20 000 руб. (1 000 000 руб. / 50 мес.) (абз. 2,5 п.19 ПБУ 6/01).

Предмет лизинга до его передачи сублизингополучателю используется в деятельности организации. В таком случае амортизационные отчисления признаются расходами по обычным видам деятельности и отражаются записью по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту счета 02 "Амортизация основных средств", субсчет "Амортизация основных средств, полученных по договору лизинга" (пп 5,8,16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, Инструкция по применению Плана счетов).

Спустя 10 месяцев предмет лизинга, который был получен от лизингодателя по договору лизинга, организация передает сублизингополучателю по договору сублизинга.

В данной ситуации по условиям договора сублизинга предмет лизинга учитывается на балансе сублизингополучателя. В связи с этим организация при передаче предмета лизинга списывает его балансовую стоимость со счета 01 на счет 97 "Расходы будущих периодов". В рассматриваемой ситуации к моменту передачи предмета лизинга сублизингополучателю его балансовая стоимость составляет 800 000 руб. (1 000 000 руб. - 20 000 руб. x 10 мес.).

Одновременно стоимость предмета лизинга отражается на забалансовом счете 011 "Основные средства, сданные в аренду" в оценке, указанной в договоре сублизинга (п.4 Указаний).

Кроме того, организация прекращает начисление амортизации по предмету лизинга с месяца, следующего за месяцем его передачи в сублизинг (п. 22 ПБУ 6/01, Федеральный закон N 164-ФЗ).

В течение срока действия договора сублизинга расходы по договору лизинга, учтенные на счете 97, обуславливают получение доходов по договору сублизинга в виде причитающихся организации сублизинговых платежей. При этом передача имущества в сублизинг не является видом деятельности организации. Следовательно, указанные расходы могут включаться в состав прочих расходов ежемесячно по мере признания соответствующих доходов от предоставления имущества в сублизинг (пп 11, 19 ПБУ 10/99). Указанная ситуация в хозяйственной деятельности организации отражается записью по дебету счет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", и кредиту счета 97.

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Общую сумму НДС, подлежащую уплате по договору лизинга и отраженную на счете 19, организация может принимать к вычету по мере получения соответствующих счетов-фактур от лизингодателя (пп. 1 п.2 ст.171, п.1 ст. 172 НК РФ). Указанные счета-фактуры лизингодатель выставляет ежемесячно. В связи с этим право на вычет НДС возникает у организации также ежемесячно.

При передаче сублизингополучателю предмета лизинга право собственности на него остается у лизингодателя. Поэтому такая передача не является для организации объектом налогообложения по НДС (п.1 ст.11 Федерального закона, п.1 ст.39, пп.1 п.1 ст.146)

Операция по предоставлению имущества в сублизинг в целях исчисления НДС признается оказанием услуг (ст.615, пп.1 п 1 ст.148 НК РФ). Однако на момент передачи предмета лизинга сублизингополучателю обязанности по уплате НДС у организации не возникает, поскольку услуги еще не считаются оказанными.

### **Рассмотрим налог на прибыль организации**

В рассматриваемой ситуации полученный предмет лизинга учитывается на балансе организации (лизингополучателя). В этом случае она в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1, включает предмет лизинга в состав амортизируемого имущества (вторую амортизационную группу) по первоначальной стоимости (п.1 ст.256, пп 1,9,10 ст.258 НК РФ). Первоначальной стоимостью полученного предмета лизинга признается сумма расходов на его приобретение (за вычетом НДС), возникшая у лизингодателя (п.1 ст.257 НК РФ). В данном случае первоначальная стоимость полученного организацией предмета лизинга для целей налогового учета равна 500 000 руб. (590 000 руб. - 90 000 руб.).

Начисление амортизации начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода предмета лизинга в эксплуатацию, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем, когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества по любым основаниям (п. 4 ст.259, п. 5 ст.259.1 НК РФ). Так как норма амортизации составляет 2,5% (1 / 40 мес. x 100%), ежемесячная сумма амортизации по предмету лизинга в налоговом учете равна 12 500 руб. (500 000 руб. x 2,5%) (пп1 п. 1 ст.259, п. 2 ст.259.1 НК РФ).

До передачи предмета лизинга сублизингополучателю он используется в деятельности организации. Поэтому в течение указанного периода



амортизационные отчисления ежемесячно признаются расходами, связанными с производством и реализацией (пп. 3 п. 2 ст. 253, п. 3 ст. 272 НК РФ). Кроме того, в указанный период в составе расходов, связанных с производством и реализацией, признаются ежемесячные лизинговые платежи (без учета НДС) за вычетом сумм начисленной по предмету лизинга амортизации (пп. 10 п. 1 ст. 264, пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ). Размер каждого лизингового платежа (без НДС) составляет 20 000 руб. ((1 800 000 - 180 000 руб.) / 50 мес.). Следовательно, расходы на уплату лизинговых платежей ежемесячно признаются в сумме 7500 руб. (20 000 руб. - 12 500 руб.).

При передаче предмета лизинга по договору сублизинга право собственности на него к сублизингополучателю не переходит, а остается у лизингодателя (п. 1 ст. 11, п. 1 ст. 31 Федерального закона N 164-ФЗ). Следовательно, реализации имущества не происходит и доход от его реализации отсутствует. В связи с этим у организации не возникает налоговых последствий от факта передачи предмета лизинга сублизингополучателю (п. 1 ст. 249, п. 3 ст. 271 НК РФ).

По условиям договора сублизинга предмет лизинга учитывается на балансе сублизингополучателя. Следовательно, организация прекращает начисление амортизации по предмету лизинга с месяца, следующего за месяцем его передачи в сублизинг. В течение срока действия договора сублизинга признает для целей налогообложения прибыли только расходы в виде лизинговых платежей (п. 5 ст. 259.1, пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ, п. 2 ст. 31 Федерального закона N 164-ФЗ).

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02 к данной ситуации**

В течение первых 10 месяцев срока действия договора лизинга в бухгалтерском учете ежемесячно признаются расходы в виде амортизационных отчислений в размере 20 000 руб.. При этом в налоговом учете в течение указанного срока затраты по договору лизинга учитываются

также ежемесячно в составе расходов через амортизацию в размере 12 500 руб. и лизинговый платеж в сумме 7500 руб. Итого в состав расходов для целей налогообложения ежемесячно включается 20 000 руб. (12 500 руб. + 7500 руб.).

После передачи предмета лизинга сублизингополучателю в течение срока действия договора сублизинга начисление амортизации по предмету лизинга не производится. В течение указанного срока в бухгалтерском учете ежемесячно признается часть расходов будущих периодов в размере 20 000 руб., а в налоговом учете в состав расходов включаются ежемесячные лизинговые платежи в сумме 20 000 руб.

Таким образом, при применении в налоговом учете метода начисления различий между бухгалтерским и налоговым учетом по признанию расходов не возникает.

Рассматриваемые хозяйственных операций представлены в виде таблицы.

К балансовому счету 76 по содержанию хозяйственных операций открыты аналитические счета:

76-ар "Арендные обязательства";

76-лп "Задолженность по лизинговым платежам".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату получения предмета лизинга по договору лизинга				
Отражена задолженность перед лизингодателем по договору лизинга (за вычетом НДС) (1 180 000 - 180 000)	08	76-ар	1 000 000	Договор лизинга, Акт приемки-передачи имущества в лизинг
Отражен НДС, подлежащий уплате по договору лизинга	19	76-ар	180 000	Договор лизинга

Предмет лизинга принят к учету в составе основных средств	01	08	1 000 000	Договор лизинга, Акт о приеме-передаче объекта основных средств, Инвентарная карточка учета объекта основных средств
Ежемесячно в течение первых 10 месяцев				
Уменьшена задолженность перед лизингодателем на сумму ежемесячного лизингового платежа (1 180 000 / 50)	76-ар	76-лп	23 600	Договор лизинга, Бухгалтерская справка
Перечислен ежемесячный лизинговый платеж	76-лп	51	23 600	Выписка банка по расчетному счету
Принят к вычету НДС, предъявленный в составе лизингового платежа (23 600 / 118 x 18)	68	19	3 600	Счет-фактура
Начислена амортизация по предмету лизинга (1 000 000 / 50)	20	02	20 000	Бухгалтерская справка-расчет
На дату передачи предмета лизинга сублизингополучателю				
Списана сумма начисленной амортизации	02	01	200 000	Бухгалтерская справка-расчет
Списана балансовая стоимость предмета лизинга, переданного на баланс сублизингополучателю (1 000 000 - 20 000 x 10)	97	01	800 000	Договор сублизинга, Акт приемки-передачи имущества в сублизинг

Стоимость переданного предмета лизинга отражена на забалансовом счете	011		1 038 400	Договор сублизинга, Акт приемки-передачи имущества в сублизинг
Ежемесячно в течение срока действия договора сублизинга <*>				
Уменьшена задолженность перед лизингодателем на сумму ежемесячного лизингового платежа	76-ар	76-лп	23 600	Договор лизинга, Бухгалтерская справка
Перечислен ежемесячный лизинговый платеж	76-лп	51	23 600	Выписка банка по расчетному счету
Принят к вычету НДС, предъявленный в составе лизингового платежа	68	19	3 600	Счет-фактура
Списана часть расходов будущих периодов (800 000 / (50 - 10))	91-2	97	20 000	Бухгалтерская справка-расчет

В решениях по данной ситуации не рассматривается получение сублизинговых платежей по договору сублизинга. Кроме того, в решениях по ситуации учтены мнения Минфина России и налоговых органов о том, что лизингополучатель не применяет амортизационную премию в отношении предмета лизинга. Об этом свидетельствуют письма Минфина России от 24.03.2009 № 03-03-06\1\187, от 10.03.2009 №03-03-05\34, ФНС России от 08.04.2009 № ШС-22-3\267). Следует также отметить, что к норме амортизации не применяется специальный повышающий коэффициент, поскольку предмет лизинга относится к третьей амортизационной группе (пп. 1 п. 2 ст.259.3 НК РФ).

Таким образом, при рассмотрении конкретных ситуаций по финансовой аренде (лизингу) следует руководствоваться законодательной и нормативной базой по проблеме в целом и далее последовательно рассматривать

гражданско-правовые или уголовно-процессуальные отношения, налогообложение, бухгалтерский учет и, при необходимости, отчетность а также другие вопросы.

## **ГЛАВА 6. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ**

### **6.1. Учёт и амортизация нематериальных активов**

#### **6.1.1. Общие положения**

Основными документами, регулирующими общие и отдельные вопросы учета и налогообложения нематериальных активов являются:

- Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007, утвержденное приказом Минфина РФ от 27.12.2007 N 153н (ред. от 24.12.2010)

- Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы" (ред. от 18.07.2012)

- Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 23.07.2013)

Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий:

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

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

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

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

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

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

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

К нематериальным активам могут относиться также, например, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

В редакции пункта 3 статьи 257 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 23.07.2013) нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании).

В трактовке указанной статьи НК РФ отмечено, что для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

В соответствии со статьей 257 НК РФ к нематериальным активам относятся:

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- 2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- 3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- 4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- 5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- 6) владение "ноу-хау", секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного

опыта.

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

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

Интересны определения, структура и содержание нематериального актива, приведенные в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы" (ред. от 18.07.2012) (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н. Начало действия редакции 27. 08. 2012).

Цель стандарта МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы" - определить порядок учета нематериальных активов, в отношении которых отсутствуют конкретные указания в других стандартах. Указанный стандарт требует, чтобы предприятие признавало нематериальный актив тогда и только тогда, когда имеет место соответствие определенным критериям. Стандарт также устанавливает порядок оценки балансовой стоимости



нематериальных активов и требует раскрытия определенной информации о нематериальных активах. Так, в указанном МСФО 38 приведено определение нематериального актива «идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы».

Монетарные активы (по определению МСФО 38 - это имеющиеся денежные средства и активы, подлежащие получению в виде фиксированных или определяемых сумм денежных средств.

Остаточная стоимость нематериального актива - это расчетная сумма, которую предприятие получило бы в настоящий момент времени от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, которые ожидаются к концу срока его полезного использования.

Срок полезного использования - это:

(а) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием; или

(б) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

Распространенными примерами статей, входящих в эти общие категории (понятия) «Нематериальные активы», по толкованию МСФО 38 (см. пункт 9) являются: компьютерное программное обеспечение, патенты, авторские права, кинофильмы, списки клиентов, права обслуживания ипотеки, лицензии на рыболовство, импортные квоты, франшизы, отношения с клиентами или поставщиками, лояльность клиентов, доля рынка и права на сбыт. Однако не все статьи пункта 9 МСФО 38 отвечают определению нематериального актива, а именно, критериям идентифицируемости, контроля над ресурсом и наличия будущих экономических выгод. Если статья, входящая в сферу применения настоящего стандарта, не отвечает определению нематериального актива, затраты на ее приобретение или

создание собственными силами признаются в качестве расходов при их возникновении. Тем не менее, если актив приобретен в рамках сделки по объединению бизнеса, она составляет часть гудвила, признаваемого на дату приобретения (см. пункт 68).

Нематериальный актив должен быть идентифицируемым чтобы его можно было отличить от гудвила. В соответствии с пунктом 11 МСФО 38 гудвил, признанный при объединении бизнеса, является активом, представляющим будущие экономические выгоды от приобретаемых при объединении бизнеса активов, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию. Будущие экономические выгоды могут возникнуть в результате синергии между приобретенными идентифицируемыми активами или проистекать от активов, которые по отдельности не удовлетворяют критериям для признания в финансовой отчетности.

В соответствии с пунктом 12 МСФО 38 актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он:

(а) является отделяемым, т.е. может быть отсоединен или отделен от предприятия и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли предприятие так поступить; или

(b) является результатом договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от предприятия или от других прав и обязательств.

В соответствии с пунктом 16 МСФО 38 отношения с клиентами отвечают определению нематериального актива.

В пункте. 17 МСФО 38 к будущим экономическим выгодам, проистекающим из нематериального актива, могут относиться выручка от

продажи продуктов или услуг, снижение затрат или другие выгоды, возникающие от использования актива предприятием. Например, использование интеллектуальной собственности в процессе производства может способствовать сокращению будущих производственных затрат, а не увеличению будущей выручки.

Нематериальный актив будет признан, если соответствует:

- (a) определению нематериального актива (см. пункты 8-17 МСФО 38);
- (b) критериям признания (см. пункты 21-23 МСФО 38).

В пункте 20 МСФО 38 резюмируется суть природы нематериальных активов, «она такова, что во многих случаях совершенствование или частичная замена подобных активов не производится. Соответственно, большинство последующих затрат, скорее всего, будут обеспечивать ожидаемые будущие экономические выгоды, заключенные в существующем нематериальном активе, но не будут удовлетворять определению нематериального актива и критериям признания, установленным в настоящем стандарте. Кроме того, зачастую бывает трудно отнести последующие затраты непосредственно на конкретный нематериальный актив, а не на бизнес в целом. Таким образом, лишь изредка последующие затраты - затраты, понесенные после первоначального признания приобретенного нематериального актива или завершения самостоятельного создания нематериального актива, - признаются в составе балансовой стоимости актива

В соответствии с пунктом 21 МСФО 38 нематериальный актив подлежит признанию тогда и только тогда, когда:

- (a) существует вероятность того, что предприятие получит ожидаемые будущие экономические выгоды, проистекающие из актива;
- (b) себестоимость актива можно надежно оценить.

В пунктах 25-32 МСФО 38 рассматривается применение критериев

признания к нематериальным активам, приобретаемым отдельно, а в пунктах 33-43 - применение этих критериев к нематериальным активам, приобретенным в рамках сделки по объединению бизнеса. В пункте 44 приведены установки порядка первоначальной оценки нематериальных активов, приобретенных при помощи государственной субсидии, в пунктах 45-47 рассматриваются операции обмена нематериальными активами, в пунктах 48-50 рассматривается порядок учета «внутренне созданного гудвила». В пунктах 51-67 изложены принципы первоначального признания и оценки нематериальных активов, созданных самим предприятием.

Таким образом, содержание МСФО 38 позволяют расширить понятия и установки ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

### **6.1.2. Первоначальная оценка нематериальных активов**

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету.

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 нематериального актива являются:

-суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);

-таможенные пошлины и таможенные сборы;

-невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;

-вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;

-суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;

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

При создании нематериального актива, кроме перечисленных 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 (в том числе единый социальный налог);

-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:

-возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

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

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

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива, внесенного в счет вклада в уставный (складочный) капитал (в том числе в случае внесения государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставные капиталы открытых акционерных обществ), уставный фонд, паевой фонд организации, признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, принятого к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество, определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, полученного организацией по договору дарения, определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

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

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, приобретенного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Отдельные расходы в соответствии с законодательством также включаются в фактическую (первоначальную) стоимость.

### **6.1.3. Последующая оценка нематериальных активов**

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме

случаев, установленных законодательством Российской Федерации и ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов.

При принятии решения о переоценке нематериальных активов, входящих в однородную группу, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.

Сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов.

Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в



добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки нематериальных активов подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности.

Нематериальные активы - самостоятельная часть хозяйственных средств организации, а именно внеоборотных активов. Для их учёта в плане счетов предусмотрены счета 04 "Нематериальные активы", 05 "Амортизация нематериальных активов".

Счет 04 "Нематериальные активы" предназначен для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов организации, а также о расходах организации на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 "Нематериальные активы" по первоначальной стоимости.

По объектам нематериальных активов, по которым амортизация учитывается без использования счета 05 "Амортизация нематериальных активов", начисление суммы амортизационных отчислений списывается непосредственно в кредит счета 04 "Нематериальные активы".

Принятие к бухгалтерскому учету нематериальных активов отражается по дебету счета 04 "Нематериальные активы" в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы".

При выбытии объектов нематериальных активов (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) их стоимость, учтенная на счете 04 "Нематериальные активы", уменьшается на сумму начисленной за время использования амортизации (с дебета счета 05 "Амортизация нематериальных активов"). Остаточная стоимость выбывших объектов списывается со счета 04 "Нематериальные активы" на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Аналитический учет по счету 04 "Нематериальные активы" ведется по отдельным объектам нематериальных активов, а также по видам расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении нематериальных активов, необходимых для составления бухгалтерской отчетности.

Счет 04 "Нематериальные активы" корреспондирует со счетами:

по дебету: 08 Вложения во внеоборотные активы; 51 Расчетные счета; 52 Валютные счета; 55 Специальные счета в банках; 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами; 79 Внутрихозяйственные расчеты; 80 Уставный капитал;

по кредиту: 05 Амортизация нематериальных активов; 20 Основное производство; 23 Вспомогательные производства; 25 Общепроизводственные расходы; 26 Общехозяйственные расходы; 29 Обслуживающие производства и хозяйства; 44 Расходы на продажу; 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами; 79 Внутрихозяйственные расчеты; 80 Уставный капитал; 91 Прочие доходы и расходы; 97 Расходы будущих периодов.

#### **6.1.4. Амортизация нематериальных активов**

Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования, если иное не установлено настоящим Положением.

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования и по нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется.

При принятии нематериального актива к бухгалтерскому учету организация определяет срок его полезного использования. Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

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

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

Определение срока полезного использования нематериального актива производится 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 (или

использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации.

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

В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

Определение ежемесячной суммы амортизационных отчислений по нематериальному активу производится одним из следующих способов:

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

Выбор способа определения амортизации нематериального актива осуществляется организацией исходя из расчета ожидаемого поступления

будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается:

а) при линейном способе - исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива;

б) при способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой - установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе - оставшийся срок полезного использования в месяцах;

в) при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Способ определения амортизации нематериального актива ежегодно уточняется. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в

бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости либо списания этого актива с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания этого актива с бухгалтерского учета.

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

Для обобщения информации об амортизации предназначен счет 05 "Амортизация нематериальных активов". На этом счете обобщается информация о накопленной амортизации за время использования объектов нематериальных активов организации ( за исключением объектов, по которым амортизационные отчисления списываются непосредственно в кредит счета 04 "Нематериальные активы").

Начисленная сумма амортизации нематериальных активов отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 05 "Амортизация нематериальных активов" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

При выбытии (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) объектов нематериальных активов сумма начисленной по ним амортизации

списывается со счета 05 "Амортизация нематериальных активов" в кредит счета 04 "Нематериальные активы".

Аналитический учет по счету 05 "Амортизация нематериальных активов" ведется по отдельным объектам нематериальных активов. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных об амортизации нематериальных активов, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

Счет 05 "Амортизация нематериальных активов" корреспондирует со счетами:

по дебету: 04 Нематериальные активы; 79 Внутрихозяйственные расчеты;

по кредиту: 08 Вложения во внеоборотные активы; 20 Основное производство; 23 Вспомогательные производства; 25 Общепроизводственные расходы; 26 Общехозяйственные расходы; 29 Обслуживающие производства и хозяйства; 44 Расходы на продажу; 79 Внутрихозяйственные расчеты; 97 Расходы будущих периодов.

Рассмотрим ситуацию.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Согласно договору об отчуждении исключительного права на программу для ЭВМ сумма вознаграждения правообладателя, уплачиваемого организацией (приобретателем исключительного права), составляет 108 000 руб. Передача исключительных прав на программу для ЭВМ произведена в январе 2012 г. Сумма вознаграждения выплачивается правообладателю единовременно. Для целей бухгалтерского и налогового учета срок полезного использования данной программы установлен равным трем годам. Организация применяет в налоговом учете метод начисления.

**Решения необходимые для принятия по данной ситуации.** Как

отразить в учете операции, связанные с приобретением и начислением амортизации по объекту нематериального актива (НМА) (программе для ЭВМ), если организация, в соответствии со своей учетной политикой, применяет в бухгалтерском учете линейный способ начисления амортизации, а в налоговом учете амортизация начисляется нелинейным методом.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Согласно ст. 1261 Гражданского кодекса РФ программа для ЭВМ - это представленная в объективной форме совокупность данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств в целях получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения.

Программы для ЭВМ признаются результатами интеллектуальной деятельности, которым предоставляется правовая охрана (интеллектуальной собственностью) (пп. 2 п. 1 ст. 1225 ГК РФ).

Передача исключительного права на объект интеллектуальной деятельности осуществляется по договору об отчуждении исключительного права (п. 1 ст. 1229, п.1 ст. 1233 ГК РФ).

В рассматриваемой ситуации организация-приобретатель по договору об отчуждении исключительного права приобрела у правообладателя исключительное право на программу для ЭВМ, уплатив правообладателю предусмотренное договором вознаграждение (п.п. 1,3 ст. 1234 ГК РФ).

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Программа для ЭВМ, удовлетворяющая критериям, установленным п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утвержденного Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н, признается нематериальным активом (НМА) (п. 4 ПБУ 14/2007).



НМА принимаются к учету по фактической (первоначальной) стоимости (п. 6 ПБУ 14/2007), которой в данном случае является сумма вознаграждения правообладателя, установленная договором об отчуждении исключительных прав (п.п. 7, 8 ПБУ 14/2007).

При принятии НМА к бухгалтерскому учету организация определяет срок его полезного использования (абз. 1 п. 25 ПБУ 14/2007). Срок полезного использования программы для ЭВМ устанавливается исходя из ожидаемого срока ее использования, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды, и в данном случае составляет три года (п. 26 ПБУ 14/2007).

Начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия данного НМА к бухгалтерскому учету, стоимость объекта НМА с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока его полезного использования. При этом начисление амортизации в течение срока полезного использования не приостанавливается и производится до полного погашения стоимости НМА либо списания данного актива с бухгалтерского учета (п.п. 21, 23 ПБУ 14/2007).

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений по НМА рассчитывается одним из следующих способов: линейным способом, способом уменьшаемого остатка или способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Способ выбирается исходя из расчета ожидаемого поступления экономических выгод в будущем от использования актива, включая финансовый результат от его возможной продажи. В случае, если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом (п. 28 ПБУ 14/2007).

В рассматриваемом случае организация применяет линейный способ начисления амортизации. Сумма ежемесячно начисляемой амортизации равна 3000 руб. (108 000 руб. / 36 мес.) (пп. 2а2 п. 29 ПБУ 14/2007).

Амортизационные отчисления признаются расходами по обычным видам деятельности (п. п. 5, 8, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). В данном случае начисление амортизации производится в течение всего срока полезного использования НМА (36 месяцев) начиная с февраля 2012 г. по январь 2015 г. включительно, что отражается в бухгалтерском учете записями по дебету счета учета затрат на производство (расходов на продажу) и кредиту счета 05 "Амортизация нематериальных активов" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

В соответствии с пп. 26 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ передача на территории РФ исключительных прав на программы для ЭВМ не подлежит налогообложению НДС. В данной ситуации правообладатель не предъявляет организации НДС с суммы своего вознаграждения.

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Для целей налогообложения прибыли исключительное право на программу для ЭВМ, приобретенное организацией, признается амортизируемым имуществом и учитывается как объект НМА по его первоначальной стоимости (п. 1 ст. 256, пп. 2 п. 3 ст. 257, п. 9 ст. 258 НК РФ). В рассматриваемой ситуации первоначальная стоимость программы для ЭВМ равна сумме вознаграждения правообладателя, установленного договором об отчуждении исключительных прав, и составляет 108 000 руб. (п. 3 ст. 257 НК РФ).

Для НМА, указанных в пп. 2 п. 3 ст. 257 НК РФ, организация вправе самостоятельно определить срок полезного использования, который не может быть менее двух лет (п. 2 ст. 258 НК РФ).

В рассматриваемой ситуации организация установила срок полезного использования программы для ЭВМ - три года (36 месяцев). Амортизация в налоговом учете начисляется нелинейным методом. Следовательно, с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию объекта НМА-ЭВМ, его первоначальная стоимость увеличивает суммарный баланс второй амортизационной группы (п.п. 1, 3, 5 ст. 258, пп. 2 п. 1 ст. 259, п. 3 ст. 259.2 НК РФ).

Ежемесячная сумма амортизации для второй амортизационной группы исчисляется путем умножения суммарного баланса данной амортизационной группы на начало месяца на норму амортизации, равную 8,8, поделенную на 100. При этом суммарный баланс указанной амортизационной группы будет ежемесячно уменьшаться на сумму начисленной амортизации (п.п. 4, 5 ст. 259.2 НК РФ).

Начисление амортизации производится до месяца, в котором величина суммарного баланса второй амортизационной группы станет меньше 20 000 руб. В месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто (если за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы не увеличился в результате ввода в эксплуатацию иных объектов амортизируемого имущества), организация вправе ликвидировать указанную группу. В этом случае значение суммарного баланса этой группы относится на внереализационные расходы текущего периода (п. 12 ст. 259.2 НК РФ).

В рассматриваемой ситуации исходим из предположения, что на момент ввода в эксплуатацию программы для ЭВМ других объектов амортизируемого имущества, относящихся ко второй амортизационной

группе, у организации не имеется и в дальнейшем указанные объекты организацией не приобретаются.

Исходя из изложенного, начиная с февраля 2012 г. начисление амортизации производится в следующей последовательности:

- сумма начисленной в феврале 2012 г. амортизации составляет 9504 руб. (108 000 руб.  $\times$  8,8 / 100). Суммарный баланс второй амортизационной группы станет равен 98 496 руб. (108 000 руб. - 9504 руб.);

- в марте 2012 г. организация начислит амортизацию в размере 8668 руб. (98 496 руб.  $\times$  8,8 / 100). Суммарный баланс второй амортизационной группы уменьшится до 89 828 руб. (98 496 руб. - 8668 руб.).

Аналогично амортизация начисляется по август 2013 г. включительно - месяц, в котором суммарный баланс второй амортизационной группы становится меньше 20 000 руб. Следовательно, в сентябре 2013 г. (т.е. в месяце, следующем за месяцем, в котором суммарный баланс второй амортизационной группы стал меньше 20 000 руб.) организация ликвидирует вторую амортизационную группу и признает внереализационный расход в сумме 18 764 руб..

Суммы начисленной амортизации признаются в составе расходов, связанных с производством и реализацией, ежемесячно (пп. 3 п. 2 ст. 253, п.3 ст. 272 НК РФ).

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

Сумма амортизации, ежемесячно признаваемая расходом для целей налогообложения прибыли в период с февраля 2012 г. по февраль 2013 г., превышает сумму амортизации, ежемесячно признаваемой расходом для целей бухгалтерского учета. Таким образом, в течение указанного периода в учете организации ежемесячно возникают: налогооблагаемая временная разница (НВР) и соответствующее ей отложенное налоговое обязательство (ОНО) (п.п. 12, 15 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по

налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н).

Начиная с марта 2013 г. сумма амортизации, начисляемой в бухгалтерском учете, становится больше суммы амортизации в налоговом учете, поэтому начисленные суммы НВР и ОНО уменьшаются (п. 18 ПБУ 18/02).

В сентябре 2013 г. организация в налоговом учете одновременно признает внереализационный расход в сумме 18 764 руб., при этом в бухгалтерском учете признается амортизация в сумме 3000 руб. Соответственно, сумма ранее признанных НВР и ОНО увеличивается.

В дальнейшем уменьшение и погашение НВР и ОНО производятся по мере начисления амортизации в бухгалтерском учете (п. 18 ПБУ 18/02).

Рассмотренную ситуацию отразим в «Журнале регистрации хозяйственных операций» (Таблица 1).

Таблица 1

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерские записи в январе 2012 г.				
Получены от правообладателя исключительные права на программу для ЭВМ	08-5	60	108 000	Акт приемки-передачи исключительных прав
Исключительное право на программу для ЭВМ принято на учет в качестве объекта НМА	04	08-5	108 000	карточка учета нематериальных активов
Выплачено вознаграждение правообладателю	60	51	108 000	Выписка банка по расчетному счету
Ежемесячно начиная с февраля 2012 г. по январь 2015 г.				
Начислена амортизация по НМА	20 (44, и др.)	05	3 000	Бухгалтерская справка-расчет
Записи по отражению в учете ОНО, возникающих и погашаемых в период с февраля 2012 г. по сентябрь 2013 г.				
Февраль 2012 г. Отражено ОНО	68	77	1 301	Бухгалтерская справка-расчет
Март 2012 г. Отражено ОНО	68	77	1 134	Бухгалтерская справка-расчет
Апрель 2012 г. Отражено ОНО	68	77	981	Бухгалтерская справка-расчет
Май 2012 г. Отражено ОНО	68	77	842	Бухгалтерская справка-расчет
Июнь 2012 г. Отражено ОНО	68	77	715	Бухгалтерская справка-расчет

Июль 2012 г. Отражено ОНО	68	77	599	Бухгалтерская справка-расчет
Август 2012 г. Отражено ОНО	68	77	494	Бухгалтерская справка-расчет
Сентябрь 2012 г. Отражено ОНО	68	77	397	Бухгалтерская справка-расчет
Октябрь 2012 г. Отражено ОНО	68	77	310	Бухгалтерская справка-расчет
Ноябрь 2012 г. Отражено ОНО	68	77	230	Бухгалтерская справка-расчет
Декабрь 2012 г. Отражено ОНО	68	77	157	Бухгалтерская справка-расчет
Январь 2013 г. Отражено ОНО	68	77	90	Бухгалтерская справка-расчет
Февраль 2013 г. Отражено ОНО	68	77	29	Бухгалтерская справка-расчет
Март 2013 г. Уменьшено ОНО	77	68	26	Бухгалтерская справка-расчет
Апрель 2013 г. Уменьшено ОНО	77	68	77	Бухгалтерская справка-расчет
Май 2013 г. Уменьшено ОНО	77	68	123	Бухгалтерская справка-расчет
Июнь 2013 г. Уменьшено ОНО	77	68	165	Бухгалтерская справка-расчет
Июль 2013 г. Уменьшено ОНО	77	68	203	Бухгалтерская справка-расчет
Август 2013 г. Уменьшено ОНО	77	68	238	Бухгалтерская справка-расчет
Сентябрь 2013 г. Отражено ОНО	68	77	3153	Бухгалтерская справка-расчет
Ежемесячно в период с октября 2013 г. по январь 2015 г.				
Уменьшено ОНО	77	68	600	Бухгалтерская справка-расчет

Расчет суммы амортизации в налоговом учете приведен в таблице 2

Таблица 2

Месяц, год	Суммарный баланс (руб.)	Сумма амортизации (руб.)
Февраль 2012 г.	108 000	9 504
Март 2012 г.	98 496	8 668
Апрель 2012 г.	89 828	7 905
Май 2012 г.	81 923	7 209
Июнь 2012 г.	74 714	6 575
Июль 2012 г.	68 139	5 996
Август 2012 г.	62 143	5 469
Сентябрь 2012 г.	56 674	4 987
Октябрь 2012 г.	51 687	4 548
Ноябрь 2012 г.	47 139	4 148
Декабрь 2012 г.	42 990	3 783
Январь 2013 г.	39 207	3 450
Февраль 2013 г.	35 757	3 147
Март 2013 г.	32 610	2 870
Апрель 2013 г.	29 741	2 617
Май 2013 г.	27 124	2 387
Июнь 2013 г.	24 737	2 177
Июль 2013 г.	22 560	1 985
Август 2013 г.	20 575	1 811
Сентябрь 2013 г.	18 764	-

### Расчет суммы ОНО приведен в таблице 3

Таблица 3

Месяц, год	Сумма расхода, признанная в бухгалтерском учете (руб.)	Сумма расхода, признанная в налоговом учете (руб.)	ВВР (гр. 3 - гр. 2)	ОНО (гр. 4 x 20%)
1	2	3	4	5
Февраль 2012 г.	3 000	9 504	6 504	1 301
Март 2012 г.	3 000	8 668	5 668	1 134
Апрель 2012 г.	3 000	7 905	4 905	981
Май 2012 г.	3 000	7 209	4 209	842
Июнь 2012 г.	3 000	6 575	3 575	715
Июль 2012 г.	3 000	5 996	2 996	599
Август 2012 г.	3 000	5 469	2 469	494
Сентябрь 2012 г.	3 000	4 987	1 987	397
Октябрь 2012 г.	3 000	4 548	1 548	310
Ноябрь 2012 г.	3 000	4 148	1 148	230
Декабрь 2012 г.	3 000	3 783	783	157
Январь 2013 г.	3 000	3 450	450	90
Февраль 2013 г.	3 000	3 147	147	29
Март 2013 г.	3 000	2 870	-130	-26
Апрель 2013 г.	3 000	2 617	-383	-77
Май 2013 г.	3 000	2 387	-613	-123
Июнь 2013 г.	3 000	2 177	-823	-165
Июль 2013 г.	3 000	1 985	-1 015	-203
Август 2013 г.	3 000	1 811	-1 189	-238
Сентябрь 2013 г.	3 000	18 764	15 764	3 153
Октябрь 2013 г.	3 000	-	-3 000	-600
Ноябрь 2013 г.	3 000	-	-3 000	-600
Декабрь 2013 г.	3 000	-	-3 000	-600
Январь 2014 г.	3 000	-	-3 000	-600
Февраль 2014 г.	3 000	-	-3 000	-600
Март 2014 г.	3 000	-	-3 000	-600
Апрель 2014 г.	3 000	-	-3 000	-600
Май 2014 г.	3 000	-	-3 000	-600
Июнь 2014 г.	3 000	-	-3 000	-600
Июль 2014 г.	3 000	-	-3 000	-600
Август 2014 г.	3 000	-	-3 000	-600
Сентябрь 2014 г.	3 000	-	-3 000	-600
Октябрь 2014 г.	3 000	-	-3 000	-600
Ноябрь 2014 г.	3 000	-	-3 000	-600
Декабрь 2014 г.	3 000	-	-3 000	-600
Январь 2015 г.	3 000	-	-3 000	-600
Итого	108 000	108 000	0	0

### 6.1.5. Списание нематериальных активов

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

Выбытие нематериального актива имеет место в случае: прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации; передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации; перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив); прекращения использования вследствие морального износа; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи активов при их инвентаризации; в иных случаях.

Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим нематериальным активам.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от их списания относятся на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и расходов, если иное не установлено нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Дата списания нематериального актива с бухгалтерского учета определяется исходя из установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету правил признания доходов либо расходов.

Рассмотрим ситуацию по передаче нематериального актива.

### **Ситуация**



## **Содержание ситуации?**

Участник Общества с ограниченной ответственностью (ООО) подал в апреле месяце заявление о выходе из ООО. Номинальная стоимость доли этого участника в уставном капитале ООО, оплаченная при его создании, составляет 150 000 руб. Действительная стоимость доли участника по данным бухгалтерской отчетности за последний отчетный период (I квартал) равна 168 750 руб. В счет выплаты действительной стоимости доли участнику передаются исключительные права на программу для ЭВМ (приобретенную до 01.01.2008), учитываемую в составе нематериальных активов (НМА).

Договор об отчуждении исключительных прав подписан сторонами в мае месяце.

Первоначальная стоимость программы для ЭВМ в бухгалтерском и налоговом учете составляет 450 000 руб. Сумма "входного" НДС по данному НМА, ранее принятому к вычету, составляет 81 000 руб..

Сумма начисленной амортизации по передаваемому объекту НМА (исключительных прав на программу для ЭВМ на дату его выбытия составляет:

- в бухгалтерском учете - 281 250 руб.;
- в налоговом учете - 225 000 руб.

## **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете ООО передачу объекта нематериальных активов (НМА) (исключительных прав на программу для ЭВМ) юридическому лицу, выходящему из состава участников, путем отчуждения его доли.

## **Решения по ситуации**

### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Уставом общества может быть предусмотрен выход участника из

общества путем отчуждения доли обществу независимо от согласия других его участников или общества (п. 1 ст. 26 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

Доля выходящего из общества участника переходит к обществу с даты получения им заявления от участника о выходе из общества (пп. 2 п. 7 ст. 23 Федерального закона N 14-ФЗ).

В случае выхода участника общества из общества в соответствии со ст. 26 Федерального закона N 14-ФЗ его доля переходит к обществу. При этом общество обязано выплатить участнику общества действительную стоимость его доли или части доли в уставном капитале общества либо выдать ему в натуре имущество такой же стоимости в течение трех месяцев со дня возникновения соответствующей обязанности, если иной срок или порядок выплаты действительной стоимости доли или части доли не предусмотрен уставом общества (п. 6.1 ст. 23 Федерального закона N 14-ФЗ).

Действительная стоимость доли участника в уставном капитале общества выплачивается за счет разницы между стоимостью чистых активов общества и размером его уставного капитала. В случае если такой разницы недостаточно, общество обязано уменьшить свой уставный капитал на недостающую сумму (п. 8 ст. 23 Федерального закона N 14-ФЗ).

Программы для ЭВМ относятся к объектам интеллектуальной деятельности и подлежат правовой охране (пп. 2 п. 1 ст. 1225 Гражданского кодекса РФ).

Передача исключительного права на объект интеллектуальной деятельности осуществляется по договору об отчуждении исключительного права (п. 1 ст. 1229, п.1 ст. 1233, п.п. 1,2 ст. 1234).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Доля выходящего из общества участника, перешедшая к обществу, отражается в учете по дебету счета 81 "Собственные акции (доли)" в

корреспонденции с кредитом счета 75 "Расчеты с учредителями" на дату получения от участника соответствующего заявления (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

В рассматриваемом случае в оплату доли участнику переданы исключительные права на программу для ЭВМ, которая учитывается в составе НМА (п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утвержденного Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н).

Поскольку специального порядка отражения в бухгалтерском учете передачи исключительных прав на программу для ЭВМ в счет погашения задолженности по выплате участнику действительной стоимости его доли не установлено, указанная операция отражается в том же порядке, что и выбытие НМА (п. 34 ПБУ 14/2007).

Таким образом, на дату передачи участнику исключительных прав общество признает прочий расход в размере остаточной стоимости НМА. В бухгалтерском учете указанная операция отражается записью по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", и кредиту счета 04 "Нематериальные активы". Одновременно с этим записью по дебету счета 05 "Амортизация нематериальных активов" и кредиту счета 04 производится списание суммы накопленной по данному объекту НМА амортизации (п.п. 11, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, абз. 3 п. 34, п. 35 ПБУ 14/2007). На сумму погашаемой передачей исключительных прав задолженности общества перед участником производится запись по дебету счета 75 и кредиту счета 91, субсчет 91-1 "Прочие доходы".

## **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Передача имущества при выходе участника в пределах его первоначального взноса в целях налогообложения реализацией не признается (пп. 1 п. 2 ст. 146, пп. 5 п. 3 ст. 39, пп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ).

Кроме того, с 01.01.2008 передача на территории РФ исключительных прав на программы для ЭВМ не подлежит налогообложению НДС (пп. 26 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ).

Следует отметить, что до 01.01.2008 передача исключительных прав на ЭВМ облагалась НДС в общеустановленном порядке. Поэтому организации при приобретении исключительных прав на программу для ЭВМ был предъявлен "входной НДС".

В рассматриваемой ситуации организация обязана восстановить сумму "входного" НДС в размере, пропорциональном остаточной (балансовой) стоимости объекта НМА, сформированной по данным бухгалтерского учета, в том квартале, в котором указанный НМА был передан участнику, выходящему из состава ООО (ст. 163, абз. 1, 2, 4 пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Восстановление НДС отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам". Сумма восстановленного НДС списывается в состав прочих расходов записью по дебету счета 91, субсчет 91-2, и кредиту счета 19 (п. 11 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов).

## **Рассмотрим налог на прибыль**

Для целей налогообложения прибыли программа ЭВМ признается НМА (п. 1 ст. 256, пп. 2 п. 3 ст. 257 НК РФ). Согласно пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ остаточная стоимость списанного НМА может быть учтена в составе внереализационных расходов.

Однако, как указывалось ранее, выплата стоимости доли осуществляется

за счет разницы между стоимостью чистых активов общества и размером уставного капитала. В соответствии с п. 1 ст. 252, п. 1 ст. 270 НК РФ остаточная стоимость выбывающего НМА не учитывается для целей налогообложения прибыли (по данному вопросу см. также Постановление ФАС Уральского округа от 27.01.2005 N Ф09-6024/04-АК по делу N А76-9917/04).

Сумма НДС, восстановленная в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ, учитывается в составе расходов в целях налогообложения прибыли в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ (абз. 3 пп.2 п. 3 ст. 170 НК РФ).

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

Амортизация по НМА в бухгалтерском учете начислялась в сумме большей, чем в налоговом учете, и, следовательно, у организации ежемесячно образовались вычитаемая временная разница и соответствующий ей отложенный налоговый актив (ОНА) п.п. 11 и 14 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н)..

На дату выбытия НМА сумма образовавшегося в бухгалтерском учете ОНА в размере 11 250 руб. ((281 250 руб. - 225 000 руб.) x 20%) списывается со счета 09 "Отложенные налоговые активы" в дебет счета 99 "Прибыли и убытки" (п. 17 ПБУ 18/02, Инструкция по применению Плана счетов).

На дату признания в бухгалтерском учете прочего дохода (в сумме погашенной задолженности), не учитываемого в целях налогообложения прибыли, у организации образуются постоянная разница (ПР) и соответствующий ей постоянный налоговый актив (ПНА). Прочий расход (в размере остаточной стоимости НМА), также не учитываемый в целях налогообложения прибыли, формирует ПР и соответствующее ей постоянное налоговое обязательство (ПНО) (п.п. 4 и 7 ПБУ 18/02). ПНА и ПНО

признаются в одинаковых суммах и в один и тот же период, поэтому различий между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью не возникает.

Руководствуясь принципом рациональности ведения бухгалтерского учета, установленным п. 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н, считаем, что организация может не отражать в учете данные ПНА и ПНО.

Решения по ситуации систематизированы в «Журнале регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерская запись в апреле				
Отражена задолженность перед участником, выходящим из общества, за переданную им долю в уставном капитале	81	75	168 750	Заявление участника о выходе из общества, Бухгалтерская справка
Бухгалтерские записи в мае				
Погашена задолженность перед участником ООО путем передачи ему исключительного права на программу для ЭВМ	75	91-1	168 750	Договор об отчуждении исключительного права, Бухгалтерская справка
Списана сумма амортизации, начисленной по вышедшему НМА	05	04	281 250	Карточка учета нематериального актива
Отражена в составе прочих расходов остаточная стоимость вышедшего НМА (450 000 – 281 250)	91-2	04	168 750	Карточка учета нематериального актива
Восстановлен НДС с остаточной стоимости НМА (168 750 x 18%)	19	68	30 375	Бухгалтерская справка-расчет
Списана сумма ОНА, образовавшегося в бухгалтерском учете	99	09	11 250	Бухгалтерская справка-расчет

В приведенной таблице «Журнала регистрации хозяйственных операций» не рассматриваются операции по начислению амортизации, а также операции, связанные с возникновением ОНА в бухгалтерском учете.

По поводу договора об отчуждении исключительного права следует

отметить, что договор об отчуждении исключительного права на зарегистрированную программу для ЭВМ подлежит государственной регистрации в Роспатенте (п. 5 статья 1262 ГК РФ). В рассматриваемом случае порядок начисления и уплаты государственных пошлин за регистрацию указанного договора не рассматривается.

#### **6.1.6. Учет операций, связанных с предоставлением (получением) права использования нематериальных активов**

Отражение в бухгалтерском учете организации операций, связанных с предоставлением (получением) права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (за исключением права использования наименования места происхождения товара), осуществляется на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с порядком, установленным законодательством.

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 вознаграждения, установленного в договоре. При этом платежи 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. Платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа, отражаются в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

Учет операций, связанных с предоставлением (получением) права использования нематериальных активов, рассматривается в Положении по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)", утвержденном Приказом Минфина РФ от 27.12.2007 N 153н (ред. от 24.12.2010)

По вопросу о порядке признания в бухгалтерском учете доходов, получаемых за пользование объектами интеллектуальной собственности; о порядке признания расходов при наличии в договоре о приобретении неисключительной лицензии на использование программного обеспечения указания на срок, в течение которого могут быть использованы полученные по ней неисключительные права, а также порядке признания доходов при методе начисления в целях исчисления налога на прибыль необходимо обратиться к Письму Минфина России от 05.05.2012 N 07-02-06/128).

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1**

#### **Содержание ситуации**

В соответствии с заключенным лицензионным договором неисключительное право пользования патентом на промышленный образец предоставляется организации на срок 3 года. Сумма ежемесячно выплачиваемых патентообладателю лицензионных платежей составляет 100 000 руб.



## **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации приобретение у патентообладателя (юридического лица) неисключительного права на промышленный образец?

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Промышленные образцы являются результатами интеллектуальной деятельности, которым предоставляется правовая охрана (пп. 9 п. 1 ст. 1225 Гражданского кодекса РФ).

Промышленному образцу предоставляется правовая охрана, если по своим существенным признакам он является новым и оригинальным (п. 1 ст. 1352 ГК РФ).

Исключительные права на промышленные образцы удостоверяются патентами (ст. 1346 ГК РФ).

Право использования результата интеллектуальной деятельности предоставляется обладателем такого права (лицензиаром) другому лицу (лицензиату) на основании лицензионного договора, в данном случае срок действия лицензионного договора 3 года (п.п. 1, 4 ст. 1235, ст. 1367).

По лицензионному договору лицензиат обязуется уплатить лицензиару обусловленное договором вознаграждение. При отсутствии в возмездном лицензионном договоре условия о размере вознаграждения или порядке его определения договор считается незаключенным (п. 5 ст. 1235 ГК РФ). В рассматриваемой ситуации вознаграждение выплачивается ежемесячно в размере 100 000 руб. в течение срока, на который предоставлено право использовать промышленный образец.

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

В целях бухгалтерского учета промышленный образец, удовлетворяющий требованиям, перечисленным в п. 3 Положения по

бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утвержденного Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н, признается нематериальным активом (НМА) (п. 4 ПБУ 14/2007).

Организация на основании лицензионного договора получает право пользования в течение 3 лет объектом НМА, который по-прежнему принадлежит правообладателю (лицензиару).

Согласно п. 39 ПБУ 14/2007 объекты НМА, полученные в пользование, учитываются организацией-пользователем на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного договором. В рассматриваемой ситуации общая сумма вознаграждения по лицензионному договору составляет 3 600 000 руб. (100 000 руб. x 12 мес. x 3 г.).

Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, не предусмотрено отдельного забалансового счета для учета НМА, полученных в пользование. Поэтому организация может открыть отдельный забалансовый счет, например, 012 "Нематериальные активы, полученные в пользование".

Платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности, производимые в виде периодических платежей, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные лицензионным договором, включаются пользователем (лицензиатом) в расходы отчетного периода (абз. 2 п. 39 ПБУ 14/2007). Указанные платежи ежемесячно включаются в расходы по обычным видам деятельности и отражаются в бухгалтерском учете организацией-пользователем по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (Инструкция по применению Плана счетов, п. 5 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99,

утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

В целях исчисления налога на прибыль платежи за право пользования объектом НМА учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией на основании пп.37 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ.

Содержание хозяйственных операций, бухгалтерские проводки, суммы по каждой операции и название первичных документов систематизированы в таблице.

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена стоимость НМА, полученного в пользование	012		3 600 000	Лицензионный договор
Ежемесячно в течение срока действия лицензионного договора				
Отражена задолженность по уплате ежемесячного платежа	20	76	100 000	Лицензионный договор
Перечислена оплата правообладателю	76	51	100 000	Выписка банка по расчетному счету

Следует отметить, что лицензионные платежи за использование прав на промышленные образцы не облагаются НДС на основании пп. 26 п. ст. 149 НК РФ.

### **Ситуация 2**

#### **Содержание ситуации.**

Заключен договор с правообладателем - иностранным юридическим лицом, не состоящим на налоговом учете в РФ, на приобретение неисключительного права пользования изобретением. Срок права пользования изобретением 5 лет.

Договор заключен в последний день текущего месяца. Ежемесячный лицензионный платеж составляет 5000 евро Курс евро, установленный ЦБ РФ (условно), на дату заключения договора составляет 36,1688 руб. за один

евро; на последнее число следующего отчетного месяца - 36,4054 руб. за один евро; на дату оплаты - 36,5099 руб. за один евро.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете расчеты по лицензионному договору (заключенному с правообладателем - иностранным юридическим лицом, не состоящим на налоговом учете в РФ) на приобретение неисключительного права пользования изобретением сроком на 5 лет?

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Согласно ст. 1367 Гражданского кодекса РФ по лицензионному договору одна сторона - патентообладатель (лицензиар) предоставляет или обязуется предоставить другой стороне (лицензиату) удостоверенное патентом право использования изобретения, полезной модели или промышленного образца в установленных договором пределах.

Правила, установленные гражданским законодательством, применяются к отношениям с участием иностранных граждан, лиц без гражданства и иностранных юридических лиц, если иное не предусмотрено федеральным законом (п. 1 ст. 2 ГК РФ).

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

В целях бухгалтерского учета изобретение, удовлетворяющее требованиям, перечисленным в п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утвержденного Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н, признается нематериальным активом (НМА) (п. 4 ПБУ 14/2007).

Организация в рассматриваемой ситуации на основании лицензионного договора получает право пользования в течение 5 лет объектом НМА, который по-прежнему принадлежит правообладателю (лицензиару).

Согласно п. 39 ПБУ 14/2007 объекты НМА, полученные в пользование,

учитываются организацией-пользователем на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного договором.

Общая сумма вознаграждения по лицензионному договору в рассматриваемой ситуации составляет 300 000 евро (5000 евро x 12 мес. x 5 лет).

В данном случае лицензиаром является иностранная организация, расчеты с которой производятся в иностранной валюте.

Записи в регистрах бухгалтерского учета по счетам учета активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производятся организацией, осуществляющей деятельность как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами, в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей (п. 24 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, п. 20 Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденного Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н).

На дату заключения лицензионного договора общая сумма вознаграждения лицензиара в рублях составляет 10 850 640 руб. (300 000 евро x 36,1688 руб.).

Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, не предусмотрено отдельного забалансового счета для учета НМА, полученных в пользование. В связи с этим организация может открыть отдельный забалансовый счет, например, 012 "Нематериальные активы, полученные в пользование".

Периодические платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные лицензионным договором, включаются пользователем (лицензиатом) в расходы отчетного периода (абз. 2 п. 39 ПБУ 14/2007). При этом производится бухгалтерская запись по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

В рассматриваемой ситуации ежемесячный лицензионный платеж выражен в евро валюте, поэтому он принимается к учету в сумме, пересчитанной в рубли по курсу, установленному ЦБ РФ на дату признания расхода (п.п.п. 4, 5, 6 ПБУ 3/2006, Приложение к ПБУ 3/2006).

Сумма признанной задолженности перед иностранным лицензиаром пересчитывается также по курсу ЦБ РФ, действующему на дату перечисления оплаты (п. 7 ПБУ 3/2006).

Возникшая в результате такого пересчета отрицательная курсовая разница в сумме 522,5 руб. (5000 евро x (36,5099 руб. - 36,4054 руб.)) отражается в бухгалтерском учете в составе прочих расходов (п. п. 11, 13, ПБУ 3/2006), для учета которых Инструкцией по применению Плана счетов предназначен счет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы".

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Согласно пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ местом реализации услуг по передаче, предоставлению патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав признается место осуществления деятельности покупателя услуг. В данном случае местом экономической деятельности

покупателя услуг является территория РФ.

Реализация прав на использование результатов интеллектуальной деятельности на основании рассматриваемого лицензионного договора на территории России не облагается НДС (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Следовательно, в данном случае у российской организации отсутствует обязанность по начислению и удержанию НДС с суммы лицензионных платежей, перечисляемых иностранному лицензиору (п.п. 1, 2 ст. 161 НК РФ).

### **Рассмотри налог на прибыль организаций**

В целях исчисления налога на прибыль лицензионные платежи за право пользования объектом НМА учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании пп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Отрицательная курсовая разница, возникшая по расчетам с лицензиаром, учитывается в составе внереализационных расходов на основании пп. 5 п. 1 ст. 265, пп. 6 п. 7 ст. 272 НК РФ.

В общем случае доход иностранного лицензиара относится к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежит обложению налогом на прибыль, удерживаемым у источника выплаты дохода в РФ (пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ). Следовательно, российская организация признается налоговым агентом и обязана исчислить сумму налога по ставке 20% от суммы дохода в валюте выплаты дохода, удержать ее из доходов иностранного лицензиара и перечислить в бюджет РФ. Удержанная сумма налога перечисляется в бюджет, не позднее дня, следующего за днем выплаты (перечисления) денежных средств иностранному лицензиару (абз. 1, 4 п. 1 ст. 310, пп. 1 п. 2 ст. 284, п. 4 ст. 286, п. 2 ст. 287 НК РФ).

Исчисленная сумма налога, удерживаемого с дохода иностранной организации, перечисляется налоговым агентом в федеральный бюджет в

валюте РФ по официальному курсу ЦБ РФ на дату перечисления налога (абз. 7 п. 1 ст. 310 НК РФ).

Результаты рассмотренной ситуации систематизированы в «Журнале регистрации хозяйственных операций» в виде таблицы.

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерская запись на дату заключения договора				
Отражена стоимость НМА, полученного в пользование (300 000 x 36,1688)	012		10 850 640	Лицензионный договор, Бухгалтерская справка-расчет
Бухгалтерская запись на последнее число месяца, следующего за месяцем заключения договора				
Отражена задолженность по уплате ежемесячного лицензионного платежа (5000 x 36,4054)	20	76	182 027	Лицензионный договор, Бухгалтерская справка-расчет
Бухгалтерские записи в месяце перечисления лицензионного платежа				
Отражена отрицательная курсовая разница	91-2	76	522,50	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена сумма налога на прибыль, удержанная из дохода иностранного лицензиара (5000 x 20% x 36,5099) <*>	76	68	36 509,90	Бухгалтерская справка-расчет
Перечислена в бюджет удержанная сумма на прибыль (5000 x 20% x 36,5099)	68	51	36 509,90	Выписка банка по расчетному счету
Перечислен лицензионный платеж (5000 x 36,5099 - 36 509,9)	76	52	146 039,60	Выписка банка по валютному счету

Исчисление и удержание суммы налога с доходов, выплачиваемых иностранной организации налоговым агентом, не производится при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения. При этом данный договор не предусматривает налогообложение в Российской Федерации доходов, полученных иностранной организацией от российской организации. Вышеназванное подтверждение должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства (п. 1 ст.



312, пп. 4 п.2 ст. 310 НК РФ).

### **6.1.7. Раскрытие информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности организации**

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 нематериальных активов;

- способы определения амортизации нематериальных активов, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка;

- изменения сроков полезного использования нематериальных активов;

- изменения способов определения амортизации нематериальных активов.

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация по отдельным видам нематериальных активов:

- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года;

- стоимость списания и поступления нематериальных активов, иные случаи движения нематериальных активов;

- сумма начисленной амортизации по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования;

-фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделением существенных факторов;

-стоимость переоцененных нематериальных активов, а также фактическая (первоначальная) стоимость, суммы дооценки и уценки таких нематериальных активов;

-оставшиеся сроки полезного использования нематериальных активов в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческих организаций;

-стоимость нематериальных активов, подверженных обесценению в отчетном году, а также признанный убыток от обесценения;

-наименование нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды;

-наименование, фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении нематериального актива, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией.

Для формирования бухгалтерской отчетности необходимо использовать

- Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 04.12.2012) "О формах бухгалтерской отчетности организаций, в котором имеется "

## Приложение N 5. Формы бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках субъектов малого предпринимательства

- Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации", в котором отмечено, что форму «Отчет о движении денежных средств» разрешается не представлять субъектам малого предпринимательства и некоммерческим организациям. Кроме того, субъекты малого предпринимательства имеют право не представлять приложение к бухгалтерскому балансу, иные приложения и пояснительную записку.

Нематериальные активы отражаются в бухгалтерском балансе по строке "Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы". По этой строке бухгалтерского баланса организациями - субъектами малого предпринимательства отражается информация о нематериальных активах (НМА), результатах НИОКР, незавершенных вложениях в НМА и НИОКР, а также о финансовых вложениях организации со сроком обращения (погашения) свыше 12 месяцев после отчетной даты. Если организация не воспользовалась правом не применять ПБУ 18/02, предоставленным п. 2 данного ПБУ, то по указанной строке бухгалтерского баланса отражается также сумма отложенных налоговых активов (примечание 5 в Приложении N 5 к Приказу N 66н, п. 19 ПБУ 4/99, п. 41 Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденного Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н). Иными словами, по данной строке показываются все внеоборотные активы организации, за исключением указанных в строке "Материальные внеоборотные активы".

Следует отметить, что организации - субъекты малого предпринимательства вправе не применять Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02. Если

организация использует данное право, то ею не признаются в бухгалтерском учете отложенные налоговые активы.

При заполнении строки баланса "Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы" могут использоваться данные о дебетовых сальдо по счетам 04, 58 (в части долгосрочных финансовых вложений), 97 (в части расходов будущих периодов со сроком списания свыше 12 месяцев), субсчетам 08-5, 08-8, 55-3, 73-1, а также о кредитовом сальдо по счетам 05 и 59 (п. 35 ПБУ 4/99).

Если организация - субъект малого предпринимательства применяет ПБУ 18/02, то в показатель данной строки включается также дебетовое сальдо по счету 09 "Отложенные налоговые активы".

В соответствии с п. 19 ПБУ 19/02, утвержденным Приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. N 126н, в малых предприятиях все финансовые вложения могут быть учтены по их первоначальной стоимости. Если какие-либо затраты соответствуют условиям признания определенного актива, установленным нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01, ПБУ 5/01, и др.), то их следует показать в балансе в составе этого актива (Письмо Минфина России от 17 ноября 2011 г. N 07-02-06/220). В ином случае такие затраты отражают как расходы будущих периодов. Тогда они подлежат списанию путем их распределения между отчетными периодами в порядке, установленном организацией, в течение периода, к которому они относятся (Письмо Минфина России от 12 января 2012 г. N 07-02-06/5).

Учет расходов будущих периодов рекомендуется осуществлять в соответствии с ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов" и ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда" (утв. Приказами Минфина России от 27 декабря 2007 г. N 153н и от 24 октября 2008 г. N 116н соответственно).

### 6.1.8. Бухгалтерский учет деловой репутации

Вопросы, связанные с общими понятиями, учетом и амортизацией деловой репутации отражены в Положении по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утвержденным Приказом Минфина РФ от 27.12.2007 N 153н (ред. от 24.12.2010) в разделе VIII. «Деловая репутация», а также в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации", утвержденным Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010).

Для целей бухгалтерского учета стоимость приобретенной деловой репутации 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 (приобретения).

Положительную деловую репутацию следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта.

Отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п.

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

Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации организации отражаются в бухгалтерском учете путем уменьшения ее первоначальной стоимости. Отрицательная деловая репутация организации в полной сумме списывается на финансовые результаты организации как

прочие доходы.

Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяются линейным способом.

Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов.

Бухгалтерский учет деловой репутации на примере положительной деловой репутации представлен в табличной форме.

Рассмотрим ситуацию.

### **Содержание ситуации**

Организация купила предприятие. Цена покупки в соответствии с договором составила 19 287 500 руб. (в том числе НДС 2 636 344 руб.). Балансовая стоимость полученных активов составила - 12 000 000 руб., в том числе дебиторская задолженность за проданную продукцию составила 2 000 000 руб., имущество, облагаемое НДС: объекты основных средств, инвентарь, сырье, продукция.

Обязательства в составе имущественного комплекса предприятия отсутствуют. Получение предприятия и регистрация перехода права собственности на него произведены в одном месяце.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации покупку предприятия как имущественного комплекса, если стоимость его приобретения (без НДС) выше, чем размер чистых активов по данным передаточного акта?

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Предприятие - имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности, признается объектом недвижимости и может быть объектом купли-продажи (п.п. 1, 2 ст. 132 Гражданского кодекса РФ).

По договору продажи предприятия продавец обязуется передать в собственность покупателя предприятие в целом как имущественный комплекс, за исключением прав и обязанностей, которые продавец не вправе передавать другим лицам (п. 1 ст. 559 ГК РФ).

В рассматриваемой ситуации в состав предприятия, как имущественного комплекса, входят объекты основных средств, инвентарь, сырье, продукция и дебиторская задолженность организации (п. 2 ст. 132 ГК РФ).

До заключения договора продажи предприятия в нем по все правилам проводилась инвентаризации всего имущества и обеими сторонами рассмотрены акт инвентаризации, бухгалтерский баланс, заключение независимого аудитора о составе и стоимости предприятия, а также перечень всех обязательств. Обязательств всех кредиторов анализируются (п.п. 1, 2 ст. 561 ГК РФ).

Указанные документы прилагаются к договору купли-продажи предприятия, который заключается в письменной форме (п. 1 ст. 560 ГК РФ).

В соответствии с п.п. 1, 2 ст. 564, п.п. 1, 2 ст. 563 ГК РФ, если иное не установлено договором продажи, право собственности на предприятие переходит к покупателю и подлежит государственной регистрации непосредственно после передачи предприятия покупателю. Предприятие считается переданным покупателю на дату подписания передаточного акта. В передаточном акте в указываются данные о составе предприятия и об уведомлении кредиторов о продаже предприятия, сведения о выявленных недостатках переданного имущества и перечень имущества, обязанности по передаче которого не исполнены продавцом ввиду его утраты. Право собственности на предприятие переходит к покупателю на дату государственной регистрации

В рассматриваемой ситуации право собственности на предприятие зарегистрировано в месяце получения.

## Рассмотрим бухгалтерский учет

Порядок приобретения предприятия, как имущественного комплекса, нормативными актами по бухгалтерскому учету не установлен. Поэтому организация должна самостоятельно закрепить такой порядок в своей учетной политике (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н).

Правила бухгалтерского учета не ставят принятие активов к учету в зависимость от перехода права собственности на них. Кроме того, в соответствии с п. 7.2 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997) активами организации считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. При этом юридические условия использования не являются существенными критериями отнесения их к активам (п. 7.2.2. Концепции).

В этой связи можно считать, что на дату подписания передаточного акта предприятия организация принимает полученные активы к учету на соответствующие счета: 08 "Вложения во внеоборотные активы", 10 "Материалы", 43 "Готовая продукция" и пр.) в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами") (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Отметим, что оценка имущества, приобретенного за плату, как правило, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на



его покупку (за вычетом НДС, предъявленного продавцом и подлежащего вычету) (абз. 2, 3 п. 23 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, Инструкция по применению Плана счетов). Однако, в отношении оценки принимаемого к бухгалтерскому учету имущества предприятия, приобретаемого как имущественный комплекс, установлен особый порядок, соответствующий Положению о деловой репутации (Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утвержденному Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н.

В рассматриваемой ситуации стоимость приобретения предприятия (без учета НДС) больше стоимости полученных активов (при отсутствии обязательств), отраженной в передаточном акте. В таком случае разница между указанными величинами признается положительной деловой репутацией и включается в состав нематериальных активов (НМА) организации в качестве отдельного инвентарного объекта. Ее следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами (п. 4, 42, 43 ПБУ 14/2007).

В бухгалтерском учете производится бухгалтерская запись по дебету счета 08 и кредиту счета 60 или 76 в сумме 4 651 156 руб. (19 287 500 руб. - 2 636 344 руб. - 12 000 000 руб.).

Бухгалтерской записью по дебету счета 04 "Нематериальные активы" и кредиту счета 08 положительная деловая репутация принимается в состав НМА (Инструкция по применению Плана счетов). Соответственно, отдельные активы и обязательства приобретенного предприятия оцениваются при их принятии к учету не по фактическим затратам на их приобретение, а по стоимости, указанной в передаточном акте.

Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации). Сумма амортизационных отчислений по положительной деловой репутации начисляется линейным способом (исходя из фактической (первоначальной) стоимости НМА) равномерно в течение 240 месяцев (20 лет) (п. 44, пп. «а» п. 29 ПБУ 14/2007).

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит 19 379,82 руб. (4 651 156 руб. / 240 мес.).

Сумма начисленной амортизации ежемесячно включается в состав расходов по обычным видам деятельности организации начиная с месяца, следующего за месяцем принятия НМА к учету (п. п. 31, 33 ПБУ 14/2007, п.п. 5, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Сумма НДС, предъявленная продавцом предприятия и отраженная в сводном счете-фактуре, принимается организацией к вычету в общеустановленном порядке после принятия к учету всех видов имущества, входящих в имущественный комплекс (п. 4 ст. 158, пп. 1 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ). Отметим, что продавец выставляет указанный счет-фактуру не позднее пяти дней с даты государственной регистрации перехода права собственности на предприятие (п.п. 1, 3 ст. 168, п. 3 ст. 167 НК РФ, Письмо Минфина России от 07.02.2011 N 03-03-06/1/78).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Особенности признания доходов и расходов покупателя при приобретении предприятия как имущественного комплекса установлены ст. 268.1 НК РФ. Так, расходами покупателя на приобретение в составе предприятия, как имущественного комплекса, активов и имущественных прав признается их стоимость, определяемая по передаточному акту (п. 5 ст. 268.1 НК РФ).

Разница между ценой приобретения предприятия, как имущественного комплекса, и стоимостью чистых активов предприятия, как имущественного комплекса (активы за вычетом обязательств), признается расходом (доходом) организации. При этом величину превышения цены покупки предприятия, как имущественного комплекса, над стоимостью его чистых активов следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод (п.п. 1,2 ст. 268.1 НК РФ).

Очевидно, что при отсутствии в составе имущественного комплекса предприятия кредиторской задолженности и иных краткосрочных и долгосрочных обязательств, величина чистых активов предприятия будет равна стоимости полученных активов по данным передаточного акта.

Сумма превышения цены покупки предприятия, как имущественного комплекса, над стоимостью его чистых активов признается расходом равномерно в течение пяти лет (60 месяцев) начиная с месяца, следующего за месяцем государственной регистрации права собственности покупателя на предприятие, как имущественный комплекс (пп. 1 п. 3 ст. 268.1 НК РФ). Сумма, ежемесячно включаемая в состав расходов в целях налогообложения прибыли, составит 77 519,27 руб.  $((19\ 287\ 500\ \text{руб.} - 2\ 636\ 344\ \text{руб.} - 12\ 000\ 000\ \text{руб.}) / 60\ \text{мес.})$ .

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

В рассматриваемой ситуации разница между стоимостью приобретения предприятия (без НДС) и стоимостью его чистых активов начинает включаться в состав расходов в бухгалтерском и налоговом учете, одномоментно, так как передача предприятия покупателю и государственная регистрация перехода права собственности на предприятие произведены в одном и том же месяце.

Но сумма ежемесячно начисляемой амортизации по деловой репутации (НМА) в бухгалтерском учете меньше, чем сумма, включаемая в состав

расходов для целей налогообложения прибыли. Это приводит к возникновению (в течение первых пяти лет после приобретения предприятия) налогооблагаемых временных разниц (НВР) и соответствующих им отложенных налоговых обязательств (ОНО) (п. п. 12, 15 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.02.2002 N 114н).

Указанные НВР и ОНО уменьшаются (погашаются) в течение следующих 15 лет начисления амортизации в бухгалтерском учете (когда сумма надбавки полностью включена в расходы в налоговом учете) (п. 18 ПБУ 18/02).

Возникновение ОНО отражается записями по дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" и кредиту счета 77 "Отложенные налоговые обязательства", а уменьшение (погашение) - обратными проводками по указанным счетам (Инструкция по применению Плана счетов).

Результаты бухгалтерского и налогового учета по рассмотренной ситуации систематизированы в таблице «Журнала регистрации хозяйственных операций».

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице к балансовому счету 68:

68-НДС "Расчеты по НДС";

68-пр "Расчеты по налогу на прибыль".

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В месяце приобретения предприятия как имущественного комплекса				

Приняты к учету активы, входящие в состав имущественного комплекса <8>	08, 10, 43, 62 и пр.	60 (76)	12 000 000	Договор продажи предприятия, Акт приемки-передачи предприятия, Акт о приеме-передаче объекта основных средств, Приходный ордер, Бухгалтерская справка
Отражен НДС, предъявленный продавцом предприятия как имущественного комплекса	19	60 (76)	2 636 344	Сводный счет-фактура
Предъявленный НДС принят к вычету <6>	68-НДС	19	2 636 344	Сводный счет-фактура
Отражена разница между стоимостью приобретения предприятия (без НДС) и балансовой стоимостью полученных активов	08	60 (76)	4 651 156	Бухгалтерская справка-расчет
Положительная деловая репутация принята к учету в качестве НМА <8>	04	08	4 651 156	Карточка учета нематериальных активов
Произведен расчет с продавцом предприятия	60 (76)	51	19 287 500	Выписка банка по расчетному счету
В течение 60 месяцев начиная с месяца следующего за месяцем приобретения				
Начислена амортизация на стоимость деловой репутации	20 (44)	05	19 379,82	Бухгалтерская справка-расчет
Отражено ОНО ((77 519,27 - 19 379,82) x 20%)	68-пр	77	11 627,89	Бухгалтерская справка-расчет
В течение последующих 180 месяцев				
Начислена амортизация на стоимость деловой репутации	20 (44)	05	19 379,82	Бухгалтерская справка-расчет
Уменьшено (погашено) ОНО (19 379,82 x 20%)	77	68-пр	3 875,96	Бухгалтерская справка-расчет

Следует отметить, что кроме не подлежащих передаче на основании п. 3 ст. 559 ГК РФ прав, продавец не может передать покупателю, например, задолженность по уплате налогов и сборов, поскольку такая передача противоречит п. 1 ст. 45 НК РФ.

К договорам, заключенным после 01.03.2013, правило о государственной регистрации, содержащееся в п. 3 ст. 560 ГК РФ, не применяется (ч. 1, 8 ст. 2 Федерального закона от 30.12.2012 N 302-ФЗ "О внесении изменений в главы 1, 2, 3 и 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации").

Порядок регистрации прав на предприятие как имущественный комплекс установлен ст. 22 Федерального закона от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О

государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним". При этом уплата государственной пошлины за государственную регистрацию перехода права собственности по общему правилу возлагается на приобретателя предприятия (пп. 1 п. 1, пп. 1 п. 2 ст. 233.17, п. 2 ст. 333.18, пп. 21 п. 1 ст. 333,33 НК РФ). А также необходимо обратиться к Письму Минфина России от 11.12.2012 №03-05-06-03/98, от 17.10.2011 и №03-05-05-03/35). Операции, связанные с уплатой госпошлины за регистрацию перехода права собственности на предприятие, в данном примере не рассматриваются.

В анализе ситуации мы руководствовались также позицией пункта 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н.

При рассмотрении ситуации с разных позиций могут быть показаны варианты учета. Принятые варианты учета всегда должны быть отражены в Учетной политике организации с определенным обоснованием принятых методов, приемов, корреспонденций счетов и т.д. При рассмотрении указанной ситуации в учетной политике организации может быть использован счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» для отражения затрат, связанных с приобретением предприятия как имущественного комплекса, с последующим их отнесением на счета учета активов соответствующих видов.

В рассматриваемой ситуации спорным является момент принятия к вычету сумм НДС по приобретаемым в составе имущественного комплекса основным средствам. Официальная позиция состоит в том, что вычет возможен только после принятия объекта к учету на счет 01 "Основные средства". Судебные органы в большинстве своем придерживаются мнения, что вычет возможен после отражения стоимости объекта на счете 08 (Энциклопедия спорных ситуаций по НДС). В рассматриваемой ситуации учтены мнения судебных органов.

Минфин России в Письме от 05.06.2008 N 03-03-06/1/352 в ответе на вопрос о порядке применения ст. 268.1 НК РФ при продаже имущественного комплекса ссылается на Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденный Приказом Минфина России N 10н, ФКЦБ России N 03-6/пз от 29.01.2003. Согласно п. 1 Порядка под стоимостью чистых активов понимается величина, определяемая путем вычитания из суммы активов организации, принимаемых к расчету, суммы его пассивов, принимаемых к расчету. Сумма активов и пассивов при этом определяется по данным бухгалтерской отчетности (п. 2 Порядка). В то же время четких указаний на то, что данный Порядок должен применяться при определении стоимости чистых активов в целях применения ст. 268.1 НК РФ, в указанном письме Минфина России не содержится.

Отметим, что применение указанного Порядка для расчета стоимости чистых активов в целях налогообложения прибыли противоречит самим нормам указанной ст. 268.1 НК РФ, согласно п. 1 этой статьи стоимость чистых активов, как указывалось выше, должна определяться по данным передаточного акта. Аналогичный вывод содержится в Постановлении от 31.10.2011 по делу N А41-12761/11 Десятого арбитражного апелляционного суда, в котором было указано, что расчет стоимости чистых активов предприятия, как имущественного комплекса, должен осуществляться в соответствии с п. 1 ст. 268.1 НК РФ.

Для рассмотрения вопросов учета нематериальных активов рекомендуются изучить законодательные и нормативные документы по бухгалтерскому учету, в том числе ПБУ 14\2007 «Учет нематериальных активов».

## **6.2. Учёт финансовых вложений**

### **6.2.1. Общие положения.**

Для изучения темы рекомендуется рассмотреть правовые документы, основными из которых являются:

- Приказ Минфина России от 10.12.2002 N 126н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02"

- Информационное сообщение> Минфина РФ от 21.12.2009 "О раскрытии информации о финансовых вложениях организации в годовой бухгалтерской отчетности"

- Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации"

- Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» (Счет 58 "Финансовые вложения")

- Федеральный закон от 08.01.1997 N 2-ФЗ (ред. от 10.01.2002) "О введении в действие Уголовно-исполнительного кодекса Российской Федерации" (Статья 9)

- Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред. от 22.12.2011) "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности" (Финансовые вложения)

- Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 04.12.2012) "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (раздел.3. Финансовые вложения)

- "Методические рекомендации по получению аудиторских доказательств в конкретном случае (инвентаризация)" (Одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол N 41 от 22.12.2005)



(раздел «Финансовые вложения»)

- Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств" (раздел «Инвентаризация финансовых вложений»)

- Постановление ФКЦБ РФ N 33, Минфина РФ N 109н от 11.12.2001 (ред. от 16.11.2009) "Об утверждении Положения об отчетности профессиональных участников рынка ценных бумаг" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 25.12.2001 N 3125)

Сведения о собственных финансовых вложениях и оборотах по операциям от своего имени и за свой счет

- Приказ Росстата от 27.07.2012 N 423 (ред. от 31.08.2012) "Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за ценами и финансами" Приложение N 11. Сведения о финансовых вложениях (Форма N П-6)

- Приказ ФСФР России от 04.10.2011 N 11-46/пз-н (ред. от 24.04.2012) "Об утверждении Положения о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг (раздел 4.3. Финансовые вложения эмитента)

- другие.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих условий:

-наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у 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 (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

-способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в

виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

К финансовым вложениям организации относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя); вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ); предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр. В составе финансовых вложений учитываются также вклады организации-товарища по договору простого товарищества.

К финансовым вложениям организации не относятся:

-собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;

-векселя, выданные организацией-векселедателем организации-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, такие как основные средства, материально-производственные запасы, а также нематериальные активы не являются финансовыми вложениями.

Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих вложениях, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера финансовых вложений, порядка их приобретения и использования единицей финансовых вложений может быть серия, партия и т.п. однородная совокупность финансовых вложений.

Организация ведет аналитический учет финансовых вложений таким образом, чтобы обеспечить информацию по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений и организациям, в которые осуществлены эти вложения (эмитентам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является организация, организациям-заемщикам и т.п.).

По принятым к бухгалтерскому учету государственным ценным бумагам и ценным бумагам других организаций в аналитическом учете должна быть сформирована как минимум следующая информация: наименование эмитента и название ценной бумаги, номер, серия и т.д., номинальная цена, цена покупки, расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, общее количество, дата покупки, дата продажи или иного выбытия, место хранения.

Организация может формировать в аналитическом учете дополнительную информацию о финансовых вложениях организации, в том числе в разрезе их групп (видов).

### **6.2.2. Первоначальная оценка финансовых вложений**

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах).

Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений являются:

-суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;

-суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов.

В случае, если организации оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений, и организация не принимает решения о таком приобретении, стоимость указанных услуг относится на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих расходов) или увеличение расходов некоммерческой организации того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения;

-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.

При приобретении финансовых вложений за счет заемных средств затраты по полученным кредитам и займам учитываются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, и Положением по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" ПБУ 15/01.

Не включаются в фактические затраты на приобретение финансовых вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений. В случае несущественности величины затрат (кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу) на приобретение таких финансовых вложений, как ценные бумаги, по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу, такие затраты организация вправе признавать прочими расходами организации в том отчетном периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учету указанные ценные бумаги.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, таких как ценные бумаги, признается:

-их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг;

-сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету, - для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" (ПБУ 19/02), утвержденным Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н, первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость

активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения. Такие же разъяснения были даны в Письме Министерства финансов Российской Федерации от 21 декабря 2012 г. N 07-02-06/312 по вопросу об определении первоначальной стоимости финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, для целей бухгалтерского учета.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества, признается их денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества.

Ценные бумаги, не принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре.

При определении текущей рыночной стоимости финансовых вложений в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности может быть использована информация о рыночной цене финансовых вложений не только российских организаторов торговли на рынке ценных бумаг, но и зарубежных организованных рынков или организаторов торговли, имеющих

соответствующую лицензию национального уполномоченного органа. (Письмо> Минфина РФ от 15.05.2003 N 16-00-14/162 «Об определении текущей рыночной стоимости финансовых вложений в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности»).

### **Рассмотрим ситуацию.**

### **Содержание ситуации.**

Организация, применяющая кассовый метод учета доходов и расходов для целей налогообложения прибыли, приобрела у первоначального кредитора денежное требование и продала его новому цессионарию по более высокой цене.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации операции по приобретению у первоначального кредитора денежного требования и продажи его новому цессионарию по более высокой цене. При этом требование уступлено на условиях предоплаты?

Имеется пояснение, что требование возникло из обязательства на поставку товаров, облагаемых НДС по ставке 18%, и приобретено организацией по договору цессии N 1 за 300 000 руб. В соответствии с заключенным договором цессии N 2 организация продает требование по цене 323 600 руб. (в том числе НДС). При этом право требования считается переданным на дату передачи подтверждающих его документов. Документы переданы организацией в месяце, следующем за месяцем получения оплаты за уступаемое право требования.

### **Решения по ситуации**

### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

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 (п. 1 ст. 382

Гражданского кодекса РФ). В рассматриваемой ситуации организация приобрела право (требование), а спустя некоторое время уступила его новому кредитору. Таким образом, организация выступает вначале операции как цессионарий (лицо, приобретающее право требования), а потом - как цедент (лицо, уступающее право требования).

Согласно п. 2 ст. 385 ГК РФ кредитор, уступивший требование другому лицу, обязан передать ему документы, удостоверяющие право (требование), и сообщить сведения, имеющие значение для осуществления требования.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Приобретенная дебиторская задолженность учитывается организацией в составе финансовых вложений (п.п. 2, 3 Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденного Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н). Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая в данном случае равна уплаченной первоначальному кредитору сумме (300 000 руб.) (п.п. 8, 9 ПБУ 19/02) и отражается по дебету счета 58 "Финансовые вложения" в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Организация отражает выбытие финансовых вложений на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету, приведенных в п. 2 ПБУ 19/02, в частности когда право требования переходит к новому цессионарию (п. 25 ПБУ 19/02). В рассматриваемой ситуации это происходит в месяце, следующем за месяцем получения оплаты за уступаемое право требования.

Сумма полученных до даты выбытия финансового вложения денежных средств является предоплатой, которая не признается доходом организации и



отражается в бухгалтерском учете как кредиторская задолженность (п.п. 3, 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

Поступления от выбытия права требования организация учитывает в составе прочих доходов на дату передачи документов (п. 7 ПБУ 9/99, п. 34 ПБУ 19/02). При этом первоначальная стоимость финансового вложения отражается в составе прочих расходов (п. 11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Для учета прочих доходов и расходов Инструкцией по применению Плана счетов предназначен счет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы" и субсчет 91-2 "Прочие расходы" соответственно.

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Передача имущественных прав на территории РФ в соответствии с пп.1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ признается объектом налогообложения по НДС. Налоговая база в данном случае определяется организацией как превышение доходов, полученных ею при уступке требования новому кредитору (цессионарию), над расходами на приобретение указанного требования (п. 2 ст. 155 НК РФ).

В общем случае при получении оплаты в счет предстоящей поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав возникает обязанность начислить НДС в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ. Однако в данном случае применяется специальная норма п. 8 ст. 167 НК РФ, согласно которой при уступке денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению, новым (не первоначальным) кредитором, моментом определения налоговой базы по НДС является день уступки денежного требования (п. 1 ст. 167 НК РФ). Днем уступки в

рассматриваемой ситуации является дата передачи цессионарию документов, удостоверяющих право требования. Таким образом, при получении предоплаты по договору уступки требования организация НДС не начисляет и не уплачивает.

На дату фактической уступки требования организация определяет налоговую базу по НДС и начисляет НДС по налоговой ставке, равной 18/118 процентов (п. 4 ст. 164 НК РФ). Следовательно, сумма НДС, начисленная при уступке права требования, составляет 3600 руб.  $((323\ 600\ \text{руб.} - 300\ 000\ \text{руб.}) \times 18/118)$ .

Сумма НДС, предъявленная цессионарию, отражается по дебету счета 91, субсчет 91-2, в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Для целей налогообложения прибыли реализация права требования организацией, купившей его, рассматривается как реализация финансовых услуг. Доход (выручка) от реализации финансовых услуг определяется в размере причитающихся к получению от цессионария денежных средств, без учета НДС (п. 3 ст. 279, п. 1 ст. 248 НК РФ).

При этом при определении налоговой базы организация вправе уменьшить доход, полученный от реализации права требования, на сумму расходов по приобретению указанного права требования (абз. 1, 3 пп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ).

В рассматриваемой ситуации организация применяет кассовый метод учета доходов и расходов. В связи с этим доход от уступки имущественного права организация признает на дату получения денежных средств (п. 2 ст. 273 НК РФ, п. 8 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (Приложение к Информационному письму

Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98)).

Суммы расходов на дату признания доходов еще фактически не осуществлены, поскольку имущественное право еще не выбыло. Организация вправе признать расход в виде стоимости имущественного права на дату его передачи новому цессионарию (при условии, что уступленное требование полностью оплачено первоначальному кредитору (п. 3 ст. 273 НК РФ)).

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

В рассматриваемой ситуации организация признает доход от выбытия имущественного права в бухгалтерском и налоговом учете в разных отчетных периодах. В периоде признания дохода в налоговом учете в бухгалтерском учете этот доход не признается. Соответственно, у организации возникают вычитаемая временная разница и соответствующий ей отложенный налоговый актив (п.п. 11, 14 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.02.2002 N 114н). При признании прочих доходов в бухгалтерском учете эти вычитаемая временная разница и отложенный налоговый актив погашаются (п. 17 ПБУ 18/02).

Решения по ситуации систематизированы в таблице «Журнала регистрации хозяйственных операций».

Обозначения субсчетов, используемые в таблице:

К балансовому счету 68:

68-1 "Расчеты по налогу на добавленную стоимость",

68-2 "Расчеты по налогу на прибыль организаций".

К балансовому счету 76:

76-цед - "Расчеты с первоначальным кредитором (цедентом)",

76-цес - "Расчеты с новым кредитором (цессионарием)".

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерские записи по договору цессии N 1				
Принято к учету денежное требование	58	76-цед	300 000	Договор цессии, Акт приемки-передачи документации
Произведена оплата cedentu	76цед	51	300 000	Выписка банка по расчетному счету
Бухгалтерские записи, связанные с получением предоплаты по договору цессии N 2				
Получены денежные средства от нового цессионария	51	76-цес	323 600	Выписка банка по расчетному счету
Отражен отложенный налоговый актив ((323 600 - 3600) x 20%)	09	68-2	64 000	Бухгалтерская справка-расчет
Бухгалтерские записи на дату передачи документов новому цессионарию				
Признан прочий доход от уступки права требования	76-цес	91-1	323 600	Договор цессии, Акт приемки-передачи документации
Списана первоначальная стоимость выбывшего финансового вложения	91-2	58	300 000	Бухгалтерская справка
Начислен НДС	91-2	68-1	3 600	Счет-фактура
Погашен отложенный налоговый актив	68-2	09	64 000	Бухгалтерская справка

Для более глубокого изучения практических ситуаций по первоначальной оценке финансовых вложений необходимо обратиться в соответствующий раздел справочно-поисковой системы Консультант Плюс.

### 6.2.3. Последующая оценка финансовых вложений

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться.

Для последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость в установленном порядке

- финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Субъекты малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, а также социально ориентированные некоммерческие организации вправе осуществлять последующую оценку всех финансовых вложений в установленном порядке, по которому их текущая 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. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) или увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно относить на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) или уменьшение или увеличение расходов некоммерческой организации.

По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости. При этом записи в бухгалтерском учете не производятся и организация должна обеспечить подтверждение обоснованности такого расчета.

Рассмотрим ситуации

Ситуация 1

### **Содержание ситуации**

Организация перечислила предоплату в сумме 430 700 руб. (в том числе НДС 65 700 руб.). В следующем месяце в связи с невозможностью исполнения договора подряда сторонами договора было подписано соглашение о новации обязательства по выполнению работ в заемное обязательство. Сумма займа определена как сумма перечисленных в качестве предоплаты денежных средств. Срок займа - два месяца. Проценты за пользование заемными средствами уплачиваются заемщиком ежемесячно из расчета 12% годовых.

### **Решение необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете заказчика, перечислившего предоплату подрядчику, новацию обязательства подрядчика по выполнению работ в заемное обязательство.

Организация применяет УСН (с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на сумму расходов").

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Обязательство прекращается соглашением сторон о замене первоначального обязательства, существовавшего между ними, другим обязательством между теми же лицами. Другое обязательство предусматривает иной предмет или способ исполнения (новация) (п. 1 ст. 414 Гражданского кодекса РФ).

По соглашению сторон долг, возникший из купли-продажи, аренды имущества или иного основания, может быть заменен заемным обязательством. Замена долга заемным обязательством осуществляется с соблюдением требований о новации и совершается в форме, предусмотренной для заключения договора займа (п.п. 1,2 ст. 818 ГК РФ).

В данном случае соглашение о новации должно быть совершено в письменной форме (п. 1 ст. 808 ГК РФ).

В соответствии с соглашением организация получит проценты за два месяца пользования заемщиком денежными средствами, а по окончании срока займа получит сумму займа (п. 1 ст. 807, п. 1 ст. 809, п.1 ст. 810 ГК РФ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

При перечислении предоплаты подрядчику в бухгалтерском учете организации производится запись по дебету счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и кредиту счета 51 "Расчетные счета" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). Согласно п.п. 3, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, перечисления в порядке предварительной оплаты не признаются расходами организации.

Предоставленные другим организациям процентные займы являются финансовыми вложениями и отражаются по дебету счета 58 "Финансовые вложения", субсчет 58-3 "Предоставленные займы" (Инструкция по применению Плана счетов, п.п. 2, 3 Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденного Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н).

В бухгалтерском учете организации на дату подписания сторонами

соглашения о новации производится запись по дебету счета 58, субсчет 58-3, и кредиту счета 60 (Инструкция по применению Плана счетов).

После новации перечисленная предоплата не включается в расходы, так как перечисление денежных средств в качестве займа не признается расходом организации (п. 2 ПБУ 10/99).

Суммы процентов, начисленных за предоставление другим организациям заемных средств, в бухгалтерском учете включаются в состав прочих доходов (п. 34 ПБУ 19/02, п. п. 7.1, 10.1, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

В бухгалтерском учете признание дохода в виде процентов по предоставленному займу отражается по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы", в корреспонденции с дебетом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

Организации, применяющие УСН, перечисленную подрядчику предоплату в расходах не учитывают (п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

Предоставленные займы, а также возвращенные заемщиком в погашение заимствований средства не учитываются в составе расходов и доходов (пп. 1 п. 1.1 ст. 346.15, п. 1 ст. 346.16, п. 12 ст. 270, пп. 10 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Проценты, подлежащие получению организацией за предоставление другим организациям заемных средств, признаются в составе внереализационных доходов на дату их поступления (п. 1 ст. 346.15, п. 1 ст. 346.17, п. 6 ст. 250 НК РФ).

Результаты по анализу ситуации систематизированы в таблице.

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату перечисления предоплаты				
Перечислена предоплата	60			Выписка банка по



подрядчику		51	430 700	расчетному счету
На дату вступления в силу соглашения о новации				
Обязательство по договору подряда новировано в заемное обязательство	58-3	60	430 700	Соглашение о новации
Ежемесячно в течение срока действия договора займа <*>				
Начислены проценты за предоставление заемных средств (430 700 x 12% / 365 x 30)	76	91-1	4 248	Бухгалтерская справка-расчет
Получены проценты за предоставление заемных средств	51	76	4 248	Выписка банка по расчетному счету
При возврате суммы займа				
Отражен возврат заемных средств заемщиком	51	58-3	430 700	Выписка банка по расчетному счету

Расчет процентов в каждом месяце производится исходя из количества дней пользования заемными средствами в этом месяце.

## Ситуация 2

### Содержание ситуации

Курс евро по отношению к рублю составляет (условно): на дату выдачи займа (31 марта) - 41 руб/евро; на даты начисления и уплаты процентов - 42 руб/евро (30 апреля), 44 руб/евро (31 мая); на дату возврата займа (30 июня) - 43 руб/евро.

### Решения необходимые для принятия по данной ситуации

Необходимо отразить в учете организации, применяющей УСН, выдачу займа в рублях в сумме, эквивалентной 10 000 евро по курсу Банка России на дату перечисления денежных средств. Заем выдан сроком на три месяца, процентная ставка по займу составляет 12% годовых, проценты начисляются и уплачиваются ежемесячно в последний день месяца в размере 1/12 годовой суммы.

### Решения по ситуации

#### Рассмотрим гражданско-правовые отношения

По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми

признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей (п. 1 ст. 807 Гражданского кодекса РФ).

Если иное не предусмотрено законом или договором займа, заимодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором (п. 1 ст. 809 ГК РФ).

В данном случае обязательство заемщика по договору займа выражено в иностранной валюте (евро), но выплачивается в рублях в сумме, исчисленной по курсу Банка России на дату перечисления денежных средств, что допускается п. 2 ст. 317 ГК РФ.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Денежные средства, перечисленные по договору займа, в бухгалтерском учете не признаются расходами (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Сумма предоставленного займа учитывается заимодавцем в составе финансовых вложений (п.п. 2, 3 Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденного Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н). Предоставление займа отражается по дебету счета 58 "Финансовые вложения", субсчет 58-3 "Предоставленные займы", и кредиту счета 51 "Расчетные счета" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Требование к заемщику выражено в иностранной валюте (евро) – в связи с этим при отражении в бухгалтерском учете оно подлежит пересчету в рубль по курсу, установленному Банком России на дату выдачи займа, на отчетные даты, а также на дату возврата займа (п.п. 1, 4 – 7 Положения по

бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденного Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н). Возникающие при пересчете суммы займа в рубли положительные и отрицательные курсовые разницы относятся соответственно на прочие доходы или расходы (п.п. 3, 11 – 13) ПБУ 3/2006; п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н; п. 11 ПБУ 10/99).

Причитающиеся организации проценты по займу ежемесячно включаются в состав прочих доходов в сумме, исчисленной исходя из условий, установленных договором займа, то есть в данном случае в размере 1/12 годовой суммы, что составляет 100 евро (10 000 евро x 12% / 12 мес.) (п. 7 ПБУ 9/99, п. 34 ПБУ 19/02). Начисление процентов по займу отражается по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы" (Инструкция по применению Плана счетов). Пересчет в рубли сумм процентов по займу, выраженных в иностранной валюте, производится по курсу евро, устанавливаемому Банком России на дату начисления процентов, отчетную дату и на дату получения процентов (п.п. 5-7 ПБУ 3/2006). В данном случае проценты начисляются и уплачиваются в последний день месяца, то есть курсовых разниц по процентам по займу у организации не возникает.

Сумма возвращенного займа в бухгалтерском учете заимодавца не признается в составе доходов (п. 3 ПБУ 9/99). Возврат займа отражается по дебету счета 51 и кредиту счета 58, субсчет 58-3.

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

В налоговом учете проценты по займу включаются в состав доходов на дату получения процентов в фактически поступившей сумме (абз. 3 п. 1 ст.

346.15, п. 6 ст. 250, п. 1 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

Сумма возвращенного займа не включается в состав доходов при расчете налога, уплачиваемого при применении УСН (пп. 1 п. 1,1 ст. 346.15, пп. 10 п. 1 ст. 251 НК РФ).

В соответствии с п. 3 ст. 346.17 НК РФ налогоплательщики, применяющие УСН, не учитывают в целях налогообложения в составе доходов и расходов суммовые разницы в случае, если по условиям договора обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

В связи с тем что понятие суммовой разницы гл. 26.2 НК РФ не установлено, а также учитывая норму, закрепленную в п. 7 ст. 3 НК РФ, можно считать, что положения п. 3 ст. 346.17 НК РФ применимы и к разнице, возникшей при предоставлении займа, сумма которого выражена в иностранной валюте, но выплачивается в рублях. Соответственно, организация не включает в состав доходов разницу между суммой предоставленного займа и суммой, возвращенной заемщиком. По данному вопросу рекомендуется ознакомиться с консультацией советника налоговой службы II ранга А.И. Жадана от 19.04.2006).

Результаты анализа ситуации и принятия решения по ней систематизированы в таблице

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату перечисления денежных средств заемщику				
Отражена выдача займа (10 000 x 41)	58-3	51	410 000	Договор займа, Выписка банка по расчетному счету
30 апреля				
Начислены проценты по займу (100 x 42)	76	91-1	4 200	Договор займа, Бухгалтерская справка-расчет
Получены проценты по займу (100 x 42)	51	76	4 200	Выписка банка по расчетному счету
Отражена курсовая разница по сумме основного долга по займу (10 000 x (42 - 41))	58-3	91-1	10 000	Бухгалтерская справка-расчет
31 мая				
Начислены проценты по займу (100 x 44)	76	91-1	4 400	Договор займа, Бухгалтерская справка-расчет

Получены проценты по займу (100 x 44)	51	76	4 400	Выписка банка по расчетному счету
Отражена курсовая разница по сумме основного долга по займу (10 000 x (44 - 42))	58-3	91-1	20 000	Бухгалтерская справка-расчет
30 июня				
Начислены проценты по займу (100 x 43)	76	91-1	4 300	Договор займа, Бухгалтерская справка -расчет
Получены проценты по займу (100 x 43)	51	76	4 300	Выписка банка по расчетному счету
Отражена курсовая разница по сумме основного долга по займу (10 000 x (43 - 44))	91-2	58-3	10 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражен возврат займа (10 000 x 43)	51	58-3	430 000	Выписка банка по расчетному счету

Финансовые вложения отражаются в бухгалтерском балансе на отчетную дату по стоимости, которая определена в соответствии с ПБУ 19\02. В случае, если по объекту финансовых вложений, ранее оцениваемому по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущая рыночная стоимость не определяется, такой объект финансовых вложений отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки.

#### 6.2.4. Выбытие финансовых вложений

Выбытие финансовых вложений признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету, приведенных в ПБУ 19\02.

Выбытие финансовых вложений имеет место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и пр.

При выбытии актива, принятого к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которому не определяется текущая рыночная

стоимость, его 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).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) финансовых вложений производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Вклады в уставные (складочные) 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 могут оцениваться организацией при выбытии по средней первоначальной стоимости, которая определяется по каждому виду ценных бумаг как частное от деления первоначальной стоимости вида ценных бумаг на их количество, складывающихся соответственно из первоначальной стоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших ценных бумаг в течение данного месяца.

Оценка по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО) основана на допущении, что ценные бумаги списываются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. ценные бумаги, первыми списываемые, должны быть оценены по первоначальной стоимости ценных бумаг первых

по времени приобретений с учетом первоначальной стоимости ценных бумаг, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по первоначальной стоимости последних по времени приобретений, а в стоимости проданных ценных бумаг учитывается стоимость ранних по времени приобретений.

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.

По каждой группе (виду) финансовых вложений в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Оценка финансовых вложений на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого способа оценки финансовых вложений при их выбытии, т.е. по текущей рыночной стоимости, по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений, по средней первоначальной стоимости, по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Для соответствующих расчетов по применению способов оценки при выбытии финансовых вложений в качестве примеров рекомендуется использовать расчеты, приведенные в приложении к ПБУ 19\02. Рассмотрим ситуацию.

### **Ситуация**

#### **Содержание ситуации**

Задолженность должника по договору поставки сельскохозяйственной продукции составляет 550 000 руб. (в том числе НДС 50 000 руб.). У первоначального кредитора данное требование приобретено по цене 480 000

руб. Должник погашает данное обязательство в срок установленный договором поставки. Доходы и расходы для целей налогообложения прибыли организация определяет методом начисления.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации приобретение и выбытие финансового вложения - обязательства должника, возникшего из договора поставки продукции, облагаемой НДС по ставке 10%.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

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 (п. 1 ст. 382 Гражданского кодекса РФ). Если иное не предусмотрено законом или договором, право первоначального кредитора (цедента) переходит к новому кредитору (цессионарию) в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права. Кредитор, уступивший требование другому лицу, обязан передать ему документы, удостоверяющие право требования, и сообщить сведения, имеющие значение для осуществления требования (ст. 384, п. 2 ст. 385 ГК РФ).

Договор уступки требования (цессии) заключается между цедентом и цессионарием. Данный договор не изменяет существа и условий переданного по нему первоначального требования. Следовательно, должник обязан погасить обязательство до истечения срока, указанного в договоре поставки. Перечисление оплаты должником новому кредитору прекращает обязательство (п. 1 ст. 314, п. 1 ст. 408 ГК РФ).

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Дебиторская задолженность, приобретенная на основании договора уступки права требования, удовлетворяет условиям, необходимым для учета



ее в составе финансовых вложений организации (п.п. 2, 3 Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденного Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н). Данное финансовое вложение принимается к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая определяется исходя из цены приобретения и после принятия к учету пересчету не подлежит (п.п. 8, 9, 18, 21) Первоначальная стоимость финансовых вложений отражается по дебету счета 58 "Финансовые вложения" в рассматриваемой ситуации в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

При погашении должником денежных обязательств организацией отражается операция выбытия финансовых вложений. Полученные от должника суммы учитываются в составе прочих доходов организации.

Первоначальная стоимость выбывающего финансового вложения учитывается в составе прочих расходов (п.п. 25, 34 ПБУ 19/02, п.п. 16, 17 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, п.п. 11, 19 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

При получении оплаты от должника (прекращении денежного обязательства) у организации возникает налоговая база по НДС в размере превышения полученной суммы над суммой расходов на приобретение данного требования (п. 2 ст. 155 Налогового кодекса РФ).

В соответствии с п. 4 ст. 164 НК РФ сумма НДС должна определяться расчетным методом. Поскольку имущественные права не перечислены в

перечне товаров, работ, услуг, облагаемых по ставке 10%, то налоговая ставка в данном случае равна 18/118 (п.п. 2, 3 ст. 164 НК РФ).

При погашении должником обязательства организация начисляет НДС в сумме 10 667,97 руб. ((550 000 руб. - 480 000 руб.) x 18/118).

Начисленная сумма НДС отражается по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

При прекращении «права требования» организация, купившая его, признает доход (выручку) от реализации финансовых услуг, которая определяется как стоимость имущества, причитающегося организации при прекращении соответствующего обязательства (за вычетом суммы НДС). Датой получения дохода является день получения исполнения по денежному обязательству (п. 3 ст. 279, п.1 ст. 248, п. 5 ст. 271 НК РФ).

В соответствии с пп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ при определении налоговой базы организация вправе уменьшить полученный доход на сумму расходов по приобретению указанного права требования долга.

Результаты анализа и решений по ситуации систематизированы в таблице в «Журнале регистрации хозяйственных операций».

Обозначения субсчетов, используемые в таблице к балансовому счету 76:

76-цед "Расчеты с cedентом";

76-дол "Расчеты с должником".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
При приобретении дебиторской задолженности				
Принято к учету денежное требование	58	76-цед	480 000	Договор цессии, Акт приемки-передачи документации
Произведена оплата cedentu	76-цед	51	480 000	Выписка банка по расчетному счету
При получении оплаты				
Поступили денежные средства в погашение обязательства	51	76-дол	550 000	Выписка банка по расчетному счету
Признан прочий доход в сумме полученной оплаты от должника	76-дол	91-1	550 000	Договор цессии, Бухгалтерская справка
Списана первоначальная стоимость выбывшего финансового вложения	91-2	58	480 000	Бухгалтерская справка
Начислен НДС	91-2	68	10 667,97	Счет-фактура

### 6.2.5. Доходы и расходы по финансовым вложениям

Доходы по финансовым вложениям признаются доходами от обычных видов деятельности либо прочими поступлениями в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99.

Расходы, связанные с предоставлением организацией другим организациям займов, признаются прочими расходами организации.

Расходы, связанные с обслуживанием финансовых вложений организации, такие как оплата услуг банка и/или депозитария за хранение финансовых вложений, предоставление выписки со счета депо и т.п., признаются прочими расходами организации. Рассмотрим ситуацию.

#### Ситуация 1

**Содержание ситуации.** Сумма задолженности по договору поставки составляет 500 000 руб. Организация приобрела требование по цене 490 000 руб.

#### Решения необходимые для принятия по данной ситуации

Необходимо отразить в учете организации хозяйственную операцию по

приобретению у третьего лица требования, возникшего из договора поставки медицинской техники, не облагаемой НДС, а также погашение обязательства должником?

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

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 (п. 1 ст. 382 Гражданского кодекса РФ). Если иное не предусмотрено законом или договором, право первоначального кредитора (цедента) переходит к новому кредитору (цессионарию) в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права. Кредитор, уступивший требование другому лицу, обязан передать ему документы, удостоверяющие право требования, и сообщить сведения, имеющие значение для осуществления требования (ст. 384, п. 2 ст. 385 ГК РФ).

Перечисление оплаты должником новому кредитору прекращает обязательства (п. 1 ст. 408 ГК РФ).

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Приобретенная дебиторская задолженность удовлетворяет условиям, необходимым для учета ее в составе финансовых вложений организации (п.п. 2, 3 Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденного Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н).

Финансовые вложения, приобретенные за плату, принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая определяется исходя из цены приобретения и после принятия к учету пересчету не подлежит (п.п. 8, 9, 18, 21 ПБУ 19/02).

Первоначальная стоимость финансовых вложений отражается по дебету счета 58 "Финансовые вложения" (субсчет, например, 58-5 "Приобретенные

требования") в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

При погашении должником денежного обязательства организация отражает выбытие финансовых вложений. Первоначальная стоимость выбывающего финансового вложения учитывается в составе прочих расходов, а полученные от должника суммы - в составе прочих доходов организации (п.п. 25, 34, 35 ПБУ 19/02, п.п. 7, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, (п.п. 11, 19 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Согласно п. 4 ст. 155 Налогового кодекса РФ при приобретении денежного требования у третьих лиц налоговая база по НДС определяется как сумма превышения суммы доходов, полученных от должника и (или) при последующей уступке, над суммой расходов на приобретение указанного требования.

Сумма НДС определяется исходя из налоговой ставки, равной 18/118 (п. 4 ст. 164 НК РФ).

При погашении должником обязательства организация начисляет НДС в сумме 1525,42 руб. ((500 000 руб. - 490 000 руб.) x 18/118).

Исчисленная сумма НДС отражается по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Реализация права требования организацией, купившей его,

рассматривается как реализация финансовых услуг. Доход (выручка) от реализации финансовых услуг определяется в размере полученных от должника денежных средств (за вычетом исчисленной в вышеописанном порядке суммы НДС). Датой получения дохода в данном случае является день получения исполнения по денежному обязательству (п. 3 ст. 279, п. 1 ст. 248, п. 5 ст. 271 НК РФ). По рассматриваемому вопросу необходимо также ознакомиться с Письмом Минфина России от 12.07.2010, №03-03-05/147 от 02.04.2010 № 03-03-06/2/67, от 12.11.2009 №03-03-06/1/749).

В соответствии с пп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ при определении налоговой базы организация вправе уменьшить полученный доход на сумму расходов по приобретению указанного права требования долга.

Результаты анализа и принятых решений систематизированы в таблицу «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице к балансовому счету 76:

76-цед "Расчеты с цедентом";

76-дол "Расчеты с должником".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
При приобретении дебиторской задолженности				
Принято к учету денежное требование	58.5	76-цед	490 000	Договор цессии, Акт приемки-передачи документации
Произведена оплата цеденту	76-цед	51	490 000	Выписка банка по расчетному счету
При получении исполнения от должника				
Получены денежные средства от должника	51	76-дол	500 000	Выписка банка по расчетному счету
Признан прочий доход от выбытия финансового вложения	76-дол	91-1	500 000	Договор цессии, Бухгалтерская справка
Списана первоначальная стоимость выбывшего финансового вложения	91-2	58-5	490 000	Бухгалтерская справка
Начислен НДС ((500 000 - 490 000) x 18/118)	91-2	68	1 525,42	счет-фактура

## **Ситуация 2.**

### **Содержание ситуации**

Организация-продавец, применяющая УСН (объект налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов"), реализовала товар покупателю на условиях последующей оплаты. Стоимость реализованного в январе товара, согласно договору поставки, составила 118 000 руб. 31 января обязательство покупателя по оплате товара новировано в заемное обязательство со сроком возврата 20 марта под 14% годовых. Проценты по данному обязательству уплачиваются одновременно с возвратом основной суммы долга.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации новацию заемного обязательства покупателя по оплате товара в заемное обязательство с условием уплаты процентов.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

По договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием (ст. 506 Гражданского кодекса РФ).

Покупатель оплачивает поставляемые товары с соблюдением порядка и формы расчетов, предусмотренных договором поставки (п. 1 ст. 516 ГК РФ).

В соответствии с п.1 ст. 414, п. 1 ст. 407 ГК РФ обязательство может быть прекращено соглашением сторон о замене первоначального обязательства, существовавшего между ними, другим обязательством между теми же лицами, предусматривающим иной предмет или способ исполнения

(новация).

В рассматриваемой ситуации на дату подписания соглашения о новации обязательство покупателя по оплате товаров прекращается и возникает обязательство по возврату заимодавцу (организации-продавцу) денежных средств (в размере договорной стоимости товаров), а также обязательство по уплате процентов в размере и порядке, установленных соглашением о новации (п. 1 ст. 810, п. 1 ст. 809 ГК РФ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

В момент перехода права собственности на товары к покупателю организация признает в составе доходов от обычных видов деятельности выручку от продажи товаров, что отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" в корреспонденции с кредитом счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка" (п. п. 5, 6, 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Дебиторская задолженность покупателя, отраженная по дебету счета 62, новирована в заемное обязательство, предусматривающее уплату процентов. Следовательно, указанное заемное обязательство покупателя учитывается организацией в составе финансовых вложений (п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденного Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н).

На дату подписания соглашения о новации в бухгалтерском учете организации производится запись по дебету счета 58 "Финансовые вложения", субсчет 58-3 "Предоставленные займы", и кредиту счета 62 (Инструкция по применению Плана счетов).



Проценты, подлежащие получению по заемному обязательству, ежемесячно признаются в составе прочих доходов (п. 34 ПБУ 19/02, п.п. 7, 10.1, 16 ПБУ 9/99). Начисление процентов отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы" (Инструкция по применению Плана счетов).

### Рассмотрим налогообложение при применении УСН

Выручка от реализации товаров признается организацией в составе доходов на дату подписания соглашения о новации, поскольку на указанную дату происходит погашение задолженности покупателя по оплате поставленного ему товара (ст. 249, абз. 2 п. 1 ст. 346.15, п.1 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

Проценты, начисленные организацией к получению по договору займа, включаются в состав внереализационных доходов на дату поступления денежных средств от заемщика (покупателя) (п. 6 ст. 250, абз. 3 п. 1 ст. 346.15, п.1 ст. 347.17 НК РФ).

Результаты анализа рассматриваемой ситуации и принятые решения систематизированы в таблице «Журнала регистрации хозяйственных операций».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В январе				
Отражена выручка от продажи товаров	62	90-1	118 000	Товарная накладная
31 января				
Отражена новация обязательства по оплате товара в заемное обязательство	58-3	62	118 000	Соглашение о новации
28 февраля				
Начислены проценты за февраль (118 000 x 14% / 365 x 28)	76	91-1	1 267	Бухгалтерская справка-расчет
20 марта				
Начислены проценты за март (118 000 x 14% / 365 x 20)	76	91-1	905	Бухгалтерская справка-расчет

Получены от заемщика сумма займа и проценты, начисленные по нему (118 000 + 1267 + 905)	51	58-3, 76	120 172	Выписка банка по расчетному счету
---	----	-------------	---------	-----------------------------------

### 6.2.6 Обесценение финансовых вложений

Устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности, признается обесценением финансовых вложений. В этом случае на основе расчета организации определяется расчетная стоимость финансовых вложений, равная разнице между их стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой такого снижения.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

-на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;

-в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;

-на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Примерами ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений, являются:

-появление у организации-эмитента ценных бумаг, имеющих в собственности у организации, либо у ее должника по договору займа признаков банкротства либо объявление его банкротом;

-совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости;

-отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем и т.д.

В случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. Такая проверка производится по всем финансовым вложениям организации, по которым наблюдаются признаки их обесценения. В случае, если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

Коммерческая организация образует указанный резерв за счет финансовых результатов организации (в составе прочих расходов), а некоммерческая - за счет увеличения расходов.

В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности. Организацией должно быть обеспечено подтверждение результатов указанной проверки.

По результатам проверки на обесценение финансовых вложений может быть выявлено дальнейшее снижение их расчетной стоимости. В этом случае сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его увеличения и уменьшения финансового результата у коммерческой организации (в составе прочих расходов) или увеличения расходов у некоммерческой организации. Может быть выявлено повышение их расчетной стоимости, то в этом случае сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его уменьшения и увеличения финансового результата у коммерческой организации (в составе прочих доходов) или уменьшения расходов у некоммерческой организации.

Если организация делает вывод о том, что финансовое вложение более не удовлетворяет критериям устойчивого существенного снижения стоимости, а также при выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в расчет резерва под обесценение финансовых вложений, сумма ранее созданного резерва под обесценение по указанным финансовым вложениям относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе прочих доходов) или уменьшение расходов у некоммерческой организации в конце года или того отчетного периода, когда произошло выбытие указанных финансовых вложений.

Для обобщения информации о резервах под обесценивание вложений организации в ценные бумаги предназначен счет 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги".

На сумму создаваемых резервов делается запись по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" и кредиту счета 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги". При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, производится запись по дебету счета 59 "Резервы под обесценение вложений

в ценные бумаги" в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы". Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

Аналитический учет по счету 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги" ведется по каждому резерву.

Счет 59 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги" корреспондирует со счетами:

по дебету: 91 Прочие доходы и расходы

по кредиту: 91 Прочие доходы и расходы.

Рассмотрим ситуацию.

**Содержание ситуации.** Расчетная стоимость паев, по которой они приобретаются организацией, равна 700 000 руб. Паи обращаются на ОРЦБ. По состоянию на конец квартала рыночная цена паев снизилась до 650 000 руб. В соответствии с учетной политикой все ценные бумаги учитываются в порядке, установленном для ценных бумаг, не обращающихся на ОРЦБ. Проверка на обесценение ценных бумаг производится ежеквартально.

#### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации приобретение размещаемых дополнительных инвестиционных паев в открытом паевом инвестиционном фонде (ПИФе) по окончании процесса формирования его имущества. Организация является субъектом малого предпринимательства и ценных бумаг не размещает.

#### **Решения по ситуации**

##### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

В соответствии с абз. 1,2 п. 1 ст. 14 Федерального закона от 29.11.2001 N 156-ФЗ "Об инвестиционных фондах" инвестиционный пай является именной ценной бумагой, удостоверяющей в том числе долю его владельца в праве собственности на имущество, составляющее ПИФ, право на получение

денежной компенсации при прекращении договора доверительного управления ПИФом со всеми владельцами инвестиционных паев этого фонда (прекращении ПИФа). Инвестиционный пай открытого ПИФа удостоверяет также право владельца этого пая требовать от управляющей компании погашения инвестиционного пая и выплаты в связи с этим денежной компенсации, соразмерной приходящейся на него доле в праве общей собственности на имущество, составляющее этот ПИФ, в любой рабочий день.

Инвестиционный пай не является эмиссионной ценной бумагой и не имеет номинальной стоимости (ст. 14 Федерального закона N 156-ФЗ).

Условия договора доверительного управления ПИФом (правила доверительного управления ПИФом) определяются управляющей компанией в стандартных формах и могут быть приняты учредителем доверительного управления только путем присоединения к указанному договору в целом. Присоединение к договору доверительного управления ПИФом осуществляется путем приобретения инвестиционных паев ПИФа, выдаваемых управляющей компанией (п. 1 ст. 11 Федерального закона N 156-ФЗ).

В доверительное управление открытым ПИФом (в оплату приобретаемых паев открытого ПИФа) могут передаваться только денежные средства (п. 1 ст. 13 Федерального закона N 156-ФЗ). Сумма денежных средств, на которую выдается инвестиционный пай после завершения (окончания) формирования ПИФа, определяется исходя из расчетной стоимости инвестиционного пая (п. 2 ст. 26 Федерального закона N 156-ФЗ).

Денежные средства включаются в состав активов ПИФа на основании надлежаще оформленной заявки на приобретение инвестиционных паев и документов, необходимых для открытия приобретателю (номинальному держателю) лицевого счета в реестре владельцев инвестиционных паев (п. 6

ст. 13.1) Федерального закона N 156-ФЗ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Денежные средства, с одной стороны, передаются в доверительное управление, с другой - такая передача одновременно является оплатой приобретаемых инвестиционных паев. По мнению специалистов, передача средств в оплату инвестиционных паев может отражаться как с использованием счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет 79-3 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом", так и с использованием счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (п. 4 Указаний об отражении в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, утвержденных Приказом Минфина России от 28.11.2001 N 97н, Инструкция по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

На дату внесения записи в реестр владельцев инвестиционных паев (записи по счету депо в депозитарии) приобретенные инвестиционные паи принимаются к учету на счет 58 "Финансовые вложения", субсчет 58-1 "Паи и акции" (п.п. 2, 3 Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденного Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н). Они учитываются в составе финансовых вложений по первоначальной стоимости, равной сумме уплаченных денежных средств (п.п. 8, 9 ПБУ 19/02).

Организация, являющаяся субъектом малого предпринимательства, но не размещающая ценных бумаг, вправе учитывать финансовые вложения по первоначальной стоимости (абз. 2 п. 19, п. 21 ПБУ 19/02). Это касается всех финансовых вложений: как обращающихся, так и не обращающихся на ОРЦБ.

В практике это означает, что при снижении текущей рыночной стоимости ценных бумаг, обращающихся на ОРЦБ, организация обязана провести проверку финансового вложения в виде инвестиционных паев на обесценение. В данном случае в соответствии с учетной политикой организации эта проверка проводится ежеквартально (п. 37, абз. 1, 2, п. 38 ПБУ 19/02). При этом под текущей рыночной стоимостью следует понимать рыночную цену, рассчитанную в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг (п. 13 ПБУ 19/02).

В рассматриваемой ситуации проведенная организацией проверка подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений (рыночные котировки инвестиционных паев падают). Организации необходимо на последнее число квартала создать резерв под обесценение стоимости финансовых вложений; сумма созданного резерва учитывается в составе прочих расходов (абз. 2 п. 37, абз. 3, 4, 7 п. 38 ПБУ 19/02).

Суммы оценочных резервов, к числу которых относится резерв под обесценение финансовых вложений, являются оценочными значениями, изменения которых отражаются в бухгалтерском учете перспективно (путем включения в доходы или расходы организации) (п. п. 3, 4 Положения по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н).

В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение (п. 38 ПБУ 19/02).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Статья 276 "Особенности определения налоговой базы участников договора доверительного управления имуществом" Налогового кодекса РФ не распространяется на участников договора доверительного управления имуществом, составляющим ПИФ (п. 6 ст. 278 НК РФ).



Согласно пп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ при размещении эмитированных паев у налогоплательщика, приобретающего такие паи, не возникает прибыли (убытка) при передаче имущества в качестве оплаты размещаемых паев (Письмо Минфина России от 28.11.2008 N 03-03-06/2/160).

Стоимость полученных при первичном размещении инвестиционных паев открытого ПИФа (обращающихся на ОРЦБ), должна определяться в соответствии с п. 5 ст. 280 НК РФ, как цена их приобретения. Цена приобретения в данном случае равна расчетной стоимости инвестиционных паев.

Сумма резерва, созданного под обесценение инвестиционных паев, не учитывается в целях налогообложения прибыли на основании п. 10 ст. 270 НК РФ.

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

Субъект малого предпринимательства может не применять Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н (п. 2 ПБУ 18/02).

В случае применения организацией ПБУ 18/02 сумма резерва, созданного под обесценение инвестиционных паев, образует постоянную разницу, приводящую к возникновению постоянного налогового обязательства (п. п. 4, 7 ПБУ 18/02).

Анализ ситуации и результаты анализа систематизированы в табличной форме в виде «Журнала регистрации хозяйственных операций»

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
---------------------	-------	--------	----------------	-----------------------

Бухгалтерские записи в связи с приобретением паев				
Отражена передача денежных средств в доверительное управление (в оплату инвестиционного пая)	79-3 (76)	51	700 000	Заявка на приобретение инвестиционных паев, Выписка банка по расчетному счету
Приняты к учету инвестиционные паи открытого ПИФа	58-1	79-3 (76)	700 000	Выписка из реестра владельцев инвестиционных паев (Выписка по счету депо)
На конец квартала				
Отражено создание резерва под обесценение инвестиционных паев, обращающихся на ОРЦБ (700 000 - 650 000)	91-2	59	50 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражено постоянное налоговое обязательство (50 000 x 20%)	99	68	10 000	Бухгалтерская справка-расчет

Расчетная стоимость инвестиционного пая открытого ПИФа определяется ежедневно путем деления стоимости чистых активов фонда на количество инвестиционных паев по данным реестра владельцев инвестиционных паев этого фонда (п. 6 ст. 26 Федерального закона N 156-ФЗ, п. п. 40.1, 42 Положения о порядке и сроках определения стоимости чистых активов акционерных инвестиционных фондов, стоимости чистых активов паевых инвестиционных фондов, расчетной стоимости инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, а также стоимости чистых активов акционерных инвестиционных фондов в расчете на одну акцию, утвержденного Приказом ФСФР России от 15.06.2005 N 05-21/пз-н).

### **6.2.7. Бухгалтерский учет финансовых вложений и раскрытие информации в бухгалтерской отчетности**

Построение учета на счете 58 должно обеспечивать возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных активах.

Учет финансовых вложений ведется на синтетическом счете 58 "Финансовые вложения". Счет 58 "Финансовые вложения" предназначен для обобщения информации о наличии и движении инвестиций организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

К счету 58 "Финансовые вложения" могут быть открыты субсчета:

58-1 Паи и акции

58-2 Долговые ценные бумаги

58-3 Предоставленные займы

58-4 Вклады по договору простого товарищества и др.

На субсчете 58-1 "Паи и акции" учитываются наличие и движение инвестиций в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций и т.п.

На субсчете 58-2 "Долговые ценные бумаги" учитываются наличие и движение инвестиций в государственные и частные долговые ценные бумаги (облигации и др.).

Финансовые вложения, осуществляемые организацией, отражаются по дебету счета 58 "Финансовые вложения" и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений. Например, приобретение организацией ценных бумаг других организаций за плату проводится по дебету счета 58 "Финансовые вложения" и кредиту счета 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета".

При списании суммы превышения покупной стоимости приобретенных организацией облигаций и иных долговых ценных бумаг над их номинальной стоимостью делаются записи по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (на сумму причитающегося к получению по ценным бумагам дохода) и кредиту счетов 58 "Финансовые вложения" (на

часть разницы между покупной и номинальной стоимостью) и 91 "Прочие доходы и расходы" (на разницу между суммами, отнесенными на счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и 58 "Финансовые вложения").

При доначислении суммы превышения номинальной стоимости приобретенных организацией облигаций и иных долговых ценных бумаг над их покупной стоимостью делаются записи по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (на сумму причитающегося к получению по ценным бумагам дохода) и кредиту счетов 58 "Финансовые вложения" (на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью) и 91 "Прочие доходы и расходы" (на общую сумму, отнесенную на счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и 58 "Финансовые вложения").

Погашение (выкуп) и продажа ценных бумаг, учитываемых на счете 58 "Финансовые вложения", отражаются по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" и кредиту счета 58 "Финансовые вложения" (кроме организаций, которые отражают эти операции на счете 90 "Продажи").

На субсчете 58-3 "Предоставленные займы" учитывается движение предоставленных организацией юридическим и физическим (кроме работников организации) лицам денежных и иных займов. Предоставленные организацией юридическим и физическим лицам (кроме работников организации) займы, обеспеченные векселями, учитываются на этом субсчете обособленно.

Предоставленные займы отражаются по дебету счета 58 "Финансовые вложения" в корреспонденции со счетом 51 "Расчетные счета" или другими соответствующими счетами. Возврат займа отражается по дебету счета 51 "Расчетные счета" или других соответствующих счетов и кредиту счета 58 "Финансовые вложения".

На субсчете 58-4 "Вклады по договору простого товарищества" организацией-товарищем учитывается наличие и движение вкладов в общее имущество по договору простого товарищества.

Предоставление вклада отражается по дебету счета 58 "Финансовые вложения" в корреспонденции со счетом 51 "Расчетные счета" и другими соответствующими счетами по учету выделенного имущества.

При прекращении договора простого товарищества возврат имущества отражается по кредиту счета 58 "Финансовые вложения" в корреспонденции со счетами учета имущества.

Аналитический учет по счету 58 "Финансовые вложения" ведется по видам финансовых вложений и объектам, в которые осуществлены эти вложения (организациям-продавцам ценных бумаг; другим организациям, участником которых является организация; организациям-заемщикам и т.п.). Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных активах. При этом учет финансовых вложений в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 58 "Финансовые вложения" обособленно.

Счет 58 "Финансовые вложения" корреспондирует со счетами:

по дебету: 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 75 Расчеты с учредителями, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 80 Уставный капитал, 91 Прочие доходы и расходы, 98 Доходы будущих периодов;

по кредиту: 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 80 Уставный капитал, 90 Продажи, 91 Прочие доходы и расходы, 99 Прибыли и убытки.

### **Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.**

Для раскрытия информации о финансовых вложениях организации в

годовой бухгалтерской отчетности рекомендуется изучить следующие документы:

- Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 04.12.2012) "О формах бухгалтерской отчетности организаций"

- Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации"

- Приказ Минфина России от 10.12.2002 N 126н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02"

- Информационное сообщение> Минфина РФ от 21.12.2009 "О раскрытии информации о финансовых вложениях организации в годовой бухгалтерской отчетности"

- Письмо> Минфина РФ от 21.12.2009 N ПЗ-4/2009 "О раскрытии информации о финансовых вложениях организации в годовой бухгалтерской отчетности".

Формирование в бухгалтерском учете и раскрытие в бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организации осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" (ПБУ 19/02). Вместе с тем в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденным Приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. N 43н, если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

С целью формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, повышения прозрачности деятельности организации по осуществлению финансовых вложений в годовой бухгалтерской отчетности организации раскрываются следующие дополнительные показатели и пояснения (в случае их существенности):

- Информация о структуре финансовых вложений организации

- Информация по долговым финансовым вложениям организации

- Информация о депозитных вкладах в кредитных организациях раскрывается в разрезе кредитных организаций и сроков размещения вкладов. Отдельно раскрывается информация о суммах денежных эквивалентов организации,

- Информация по долговым финансовым вложениям организации в случае неисполнения обязательств заемщика по сумме основного долга, процентам и т.п

- Информация об обеспечении займов

- Информация о потенциально существенных финансовых рисках, связанных с финансовыми вложениями организации: рыночных рисках (валютных, процентных, ценовых), кредитных рисках

- Информация о финансовых вложениях в другие организации, являющиеся связанными сторонами организации

Структура финансовых вложений организации раскрывается с учетом следующей группировки их:

- а) по характеру финансовых вложений: долевые (вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций; вклады в совместную деятельность и т.п.); долговые (предоставленные займы, полученные векселя, облигации, дебиторская задолженность, приобретенная по договорам уступки права требования и т.п.); комбинированные (например,

конвертируемые облигации, акции с правом погашения в установленной сумме и срок);

б) по форме: акции, облигации, векселя, прочие;

в) по типу эмитента: государственные ценные бумаги, муниципальные ценные бумаги, корпоративные ценные бумаги, ценные бумаги иностранных эмитентов.

По долговым финансовым вложениям организации дополнительно раскрывается информация по:

а) типам дебиторов (другие организации, работники организации, иные физические лица, пр.);

б) по срокам погашения (краткосрочные (до 1 года), среднесрочные (от 1 года до 3-х лет), долгосрочные (свыше 3-х лет)).

По долговым финансовым вложениям организации в случае неисполнения обязательств заемщика по сумме основного долга, процентам и т.п. раскрывается соответствующая информация, а также меры, принятые организацией для урегулирования такого неисполнения обязательств. Если при предоставлении организацией займов, либо по другим операциям с финансовыми вложениями организацией получено обеспечение, раскрывается соответствующая информация о таком обеспечении.

Информация о долговых финансовых вложениях, которые организация намерена удерживать до погашения и в отношении которых такое намерение отсутствует, раскрывается обособленно.

Особое внимание должно быть уделено раскрытию информации о потенциально существенных финансовых рисках, связанных с финансовыми вложениями организации: рыночных рисках (валютных, процентных, ценовых), кредитных рисках. Данная информация обеспечивает представление о подверженности организации финансовым рискам, причинах их возникновения, механизмах управления ими (политику,



применяемые процедуры и т.п.), методах, используемых для оценки рисков, показателях подверженности рискам и концентрации рисков.

Рыночные риски связаны с возможными неблагоприятными для организации последствиями в случае изменения рыночных параметров, таких как цены и ценовые индексы, процентные ставки, курсы иностранных валют.

Кредитные риски связаны с возможными неблагоприятными для организации последствиями при неисполнении (ненадлежащем исполнении) должником обязательств по финансовым вложениям. По кредитным рискам должна быть раскрыта информация о финансовом состоянии заемщика, о своевременности погашения займа и процентов по нему и т.д.

Обособленно раскрывается информация о финансовых вложениях в другие организации, являющиеся связанными сторонами организации. Связанные стороны организации определяются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Информация о связанных сторонах" (ПБУ 11/2008), утвержденным Приказом Минфина России от 29 апреля 2008 г. N 48н.

Рассмотрим информацию о последующей оценке финансовых вложений организации. В соответствии с ПБУ 19/02 финансовые вложения, по которым можно определить в установленном указанным ПБУ порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности организации на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Для целей ПБУ 19/02 под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг. В настоящее время такой порядок определен Постановлением ФКЦБ России от 24 декабря 2003 г. N 03-52/пс "Об утверждении порядка расчета рыночной цены эмиссионных ценных бумаг и инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, допущенных

к обращению через организаторов торговли, и установлении предельной границы колебаний рыночной цены".

В случае, если по объекту финансовых вложений, ранее оцененному по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущая рыночная стоимость не определяется, то раскрывается информация о дате его последней оценки, возможных причинах прекращения котировок, величине обесценения и т.п.

Если по состоянию на 31 декабря отчетного года организатором торговли на рынке ценных бумаг не определяется текущая рыночная стоимость ценных бумаг, то, если возможно, раскрывается оценка ценных бумаг по справедливой стоимости, которая определяется организацией в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Аналогично определяется справедливая стоимость других финансовых вложений организации, не являющихся ценными бумагами.

В составе информации о справедливой стоимости финансовых вложений организации приводится описание примененных способов ее определения и существенных допущений, лежащих в основе этих способов. Оценка по справедливой стоимости приводится по каждой группе (классу) финансовых вложений организации.

Справедливая стоимость долговых финансовых вложений организации определяется расчетным способом как текущая дисконтированная стоимость будущих денежных потоков, обусловленных этими финансовыми вложениями организации.

В случае, если справедливая стоимость финансовых вложений организации не может быть надежно оценена, раскрывается этот факт с объяснением причин и, если возможно, указанием диапазона оценочных значений справедливой стоимости.

Рассмотрим информацию о выбывших финансовых вложениях

организации. При признании организацией выбытия финансовых вложений в соответствии с ПБУ 19/02 дополнительно раскрывается информация о:

а) возможном дальнейшем участии организации в переданных активах (финансовых вложениях). Например, информация об опционе, выписанном или купленном на переданный актив, о переданных векселях, по которым у организации имеется солидарная ответственность;

б) переданных активах с обязательством обратного выкупа (например, о сделках РЕПО).

Указанные дополнительные показатели и пояснения о финансовых вложениях организации приводятся в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Малые предприятия могут не приводить эти данные.

Раскрытию подлежит также другая существенная информация о финансовых вложениях организации, необходимая для формирования полного представления о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении.

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на: краткосрочные и долгосрочные.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом требования существенности, как минимум, следующая информация:

-способы оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам);

-последствия изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии;

-стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;

-разница между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений, по которым определялась текущая рыночная стоимость;

-по долговым ценным бумагам, по которым не определялась текущая рыночная стоимость, - разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения, начисляемая в соответствии с порядком, установленным в ПБУ 19\02;

-стоимость и виды ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом;

-стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи);

-данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием: вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году, величины резерва, признанного прочим доходом отчетного периода; сумм резерва, использованных в отчетном году;

по долговым ценным бумагам и предоставленным займам - данные об их оценке по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования (раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках).

### **6.3. Инвентаризация нематериальных активов и финансовых вложений**

Основными задачами инвентаризации нематериальных активов является проверка наличия документов, подтверждающих права организации на них (патентов, свидетельств, договоров об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и т.п.), а также правильность и своевременность отражения нематериальных активов в бухгалтерском учете .

Результаты инвентаризации нематериальных активов заносятся в инвентаризационную опись нематериальных активов (форма № ИНВ-1а). Опись составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами комиссии и лицом, ответственным за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы. Один экземпляр описи передается в бухгалтерию, а второй - остается у ответственных за сохранность указанных документов лиц..

Расхождения между данными инвентаризационных описей и данными бухгалтерского учета заносятся в сличительные ведомости (форма №ИНВ-18).

Инвентаризационные описи и сличительные ведомости составляются по местонахождению документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы, и лицам, ответственным за их сохранность.

В ходе инвентаризации финансовых вложений проверяется наличие у организации документов, подтверждающих осуществленные организацией финансовые вложения:

- государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, векселя);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций;
- предоставленные другим организациям займы;
- депозитные вклады в кредитных организациях;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;
- вклады организации в простое товарищество.

В зависимости от вида финансовых вложений, имеющих у организации, такими документами могут быть непосредственно ценные

бумаги или выписки по счетам депо (если организации принадлежат ценные бумаги в бездокументарном виде), а также соответствующие договоры:

- договор купли-продажи доли в уставном капитале ООО и (или) копия действующего устава ООО ;

- договор займа с условием уплаты процентов заемщиком;

- депозитный сертификат, договор депозитного вклада;

- договор уступки требования (договор цессии) и документы, подтверждающие право требования;

- договор простого товарищества и документы, подтверждающие внесение вклада организацией.

В ходе инвентаризации комиссия помимо сохранности ценных бумаг проверяет правильность их оформления, реальность стоимости, по которой ценные бумаги отражены в бухгалтерском учете, своевременность и полноту отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

Результаты инвентаризации отражаются в инвентаризационной описи ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности (форма ИНВ-16). Указанная форма может выдаваться комиссии на бумажных и машинных носителях информации с заполненными графами с 1 по 10. В описи комиссия заполняет графы 11 и 12 о фактическом наличии ценных бумаг. В графах с 19 по 26 фиксируются выявленные количественные расхождения с учетными данными. Для подготовки описей необходимо обратиться к Указаниям по применению и заполнению форм. Данная опись составляется в двух экземплярах, подписывается ответственными лицами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. Один экземпляр описи передается в бухгалтерию организации, второй - остается у материально ответственных лиц, которые принимают ценные бумаги на ответственное хранение.

В связи с тем, что унифицированная форма для отражения результатов инвентаризации финансовых вложений, отличных от ценных бумаг (например, выданных займов, долей в уставных капиталах ООО и др.), не установлена, организации могут самостоятельно разработать такую форму и утвердить ее в учетной политике организации в соответствии с установками ПБУ 1/2008).

Для углубления знаний по инвентаризации отдельных объектов учета, в т.ч. нематериальных активов и финансовых вложений, следует руководствоваться Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Министерством финансов Российской Федерации.

## **ГЛАВА 7. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ**

### **7.1. Определения**

К бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

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

Организациям необходимо разработать внутренние положения, инструкции, иные организационно-распорядительные документы, необходимые для надлежащей организации учета и контроля за использованием материально-производственных запасов. В указанных документах могут устанавливаться:

- формы первичных документов по приему, отпуску (расходование) и перемещению материально-производственных запасов и порядок их оформления (составления), а также правила документооборота;

- перечень должностных лиц подразделений, которым доверено получение и отпуск материально-производственных запасов;

- порядок осуществления контроля за обеспечением экономного и рационального расходования (использования) материально-производственных запасов в производстве, в обращении, правильным ведением учета, достоверностью отчетов об их расходе и т.п.

Учет драгоценных металлов и драгоценных камней и изделий из них, а также лома и отходов, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни, осуществляется на основании специальных инструкций (положений) Министерства финансов Российской Федерации.

Основными задачами учета материально-производственных запасов являются:

- формирование фактической себестоимости запасов;

- правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску запасов;

- контроль за сохранностью запасов в местах их хранения (эксплуатации) и на всех этапах их движения;

- контроль за соблюдением установленных организацией норм запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг;

- своевременное выявление ненужных и излишних запасов с целью их возможной продажи или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот;

- проведение анализа эффективности использования запасов.



Основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов:

- сплошное, непрерывное и полное отражение движения (прихода, расхода, перемещения) и наличия запасов;
- учет количества и оценка запасов;
- оперативность (своевременность) учета запасов;
- достоверность;
- соответствие синтетического учета данным аналитического учета на начало каждого месяца (по оборотам и остаткам);
- соответствие данных складского учета и оперативного учета движения запасов в подразделениях организации данным бухгалтерского учета.

В настоящее время в учете применяются современные программные продукты, применение которых должно обеспечить получение необходимой информации на бумажных носителях, включая показатели, содержащиеся в регистрах бухгалтерского учета, внутренней отчетности организации и других документах.

В организациях могут образовываться запасы материальных ценностей. При этом суммы, оплаченные за запасы, не вывезенные со складов поставщиков и находящиеся в пути, учитываются в бухгалтерском учете на счетах расчетов как дебиторская задолженность. В случае отсутствия у организации права собственности (права хозяйственного ведения или оперативного управления соответственно) на поступившие материальные ценности последние должны учитываться на забалансовых счетах.

Все операции по движению (поступление, перемещение, расходование) запасов должны оформляться первичными учетными документами.

Формы первичных учетных документов могут разрабатывать и утверждать самостоятельно сами организации или использовать

унифицированные формы первичной учетной документации, разработанные Госкомстатом.

Первичные учетные документы должны быть надлежащим образом оформлены, с заполнением всех необходимых реквизитов, и иметь соответствующие подписи. Документы должны быть заранее пронумерованы, либо номер ставится при оформлении и регистрации документа. В организации порядок нумерации должен обеспечивать наличие не повторяющихся номеров в течение одного отчетного года.

Основными процедурами в учете материально-производственных запасов (МПЗ) являются:

- оценка запасов
- инвентаризации и проверки.

В учете МПЗ должны быть отражены особенности учета материалов, тары, готовой продукции, товаров в неторговых организациях, материалов на складах.

Для изучения темы рекомендуется использовать

-Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 N 44н (ред. от 25.10.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01"

-Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 13.02.2002 N 3245)

Приказ Минсельхоза РФ от 31.01.2003 N 26 "Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях"

-Справочную информацию: "Формы первичных учетных документов" раздел «По учету материалов», подготовленную специалистами Консультант

Плюс (см. СПС «Консультант Плюс»).

## 7.2 Оценка материально - производственных запасов

Запасы приобретенные (полученные) от других организаций и изготовленные силами организации, учитываются по фактической себестоимости (кроме особенностей, учитываемых в Методических указаниях).

Фактической себестоимостью запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическая себестоимость запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактическая себестоимость запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажным ценам. В этом случае разница между продажными и покупными ценами учитывается на счете "Торговая наценка".

Фактическая себестоимость запасов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на

производство запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Транспортные и другие расходы, связанные с обменом, присоединяются к стоимости полученных запасов непосредственно или предварительно зачисляются в состав транспортно-заготовительных расходов, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Если договором мены предусмотрен обмен неравноценных товаров, разница между ними в денежной форме числится у стороны, передавшей товар большей стоимости, по дебету счета расчетов. Образовавшаяся задолженность погашается в порядке, установленном договором.

Запасы, не принадлежащие данной организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником.

При отсутствии цены на указанные запасы в договоре или цены, согласованной с собственником, они могут учитываться по условной оценке.

Оценка запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в

иностранной валюте по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

Материально-производственные запасы, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась, или они морально устарели либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости с учетом физического состояния запасов. Снижение стоимости материально-производственных запасов отражается в бухгалтерском учете в виде начисления резерва.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете. Допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных материально-производственных запасов. Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам (видам) материально-производственных запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары, запасы определенного операционного или географического сегмента и т.п.

Расчет текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов производится организацией на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности. При расчете принимается во внимание:

-изменение цены или фактической себестоимости, непосредственно связанное с событиями после отчетной даты, подтверждающими существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;

- назначение материально-производственных запасов;

-текущая рыночная стоимость готовой продукции, при производстве которой используется сырье, материалы и другие материально-производственные запасы. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается по сырью, материалам и другим материально-производственным запасам, используемым при производстве готовой продукции, работ, оказании услуг, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость этой готовой продукции, работ, услуг соответствует или превышает ее фактическую себестоимость.

Организацией должно быть обеспечено подтверждение расчета текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов.

Если в период, следующий за отчетным, текущая рыночная стоимость материально-производственных запасов, под снижение стоимости которых в отчетном периоде был создан резерв, увеличивается, то соответствующая часть резерва относится в уменьшение стоимости материальных расходов, признанных в периоде, следующем за отчетным.

Начисление резерва под снижение стоимости запасов отражается в бухгалтерском учете по счету 91 "Прочие доходы и расходы". Начисленный резерв списывается на увеличение финансовых результатов на счет 91 "Прочие доходы и расходы") по мере отпуска относящихся к нему запасов. Рассмотрим ситуации.

#### Ситуация 1.

**Содержание ситуации.** На начало месяца не реализован товар, продажная стоимость которого составляет 140 000 руб. В течение месяца приобретен товар за 354 000 руб. (в том числе НДС 54 000 руб.). Продажная стоимость реализованных в текущем месяце товаров составила 528 640 руб. (с учетом НДС 80 640 руб.). Стоимость реализованного товара по данным налогового учета составляет 377 600 руб.

В налоговом учете стоимость приобретения товаров определяется

исходя из цены, уплаченной поставщику. Стоимость приобретения товаров, нереализованных на начало месяца, равна 100 000 руб.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации розничной торговли приобретение товара и его продажу. Учет товаров осуществляется по продажной стоимости и в организации установлена единая торговая наценка (40%) на все товары.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

**Приобретение товаров.** Товары являются частью материально-производственных запасов (МПЗ), приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н). МПЗ принимаются к учету по фактической себестоимости, которая в данном случае равна сумме, уплаченной поставщику (без учета НДС) (п.п. 5, 6 ПБУ 5/01). Фактическая себестоимость приобретенного в текущем месяце товара составляет 300 000 руб. (354 000 руб. - 54 000 руб.).

В соответствии с абз. 2 п. 13 ПБУ 5/01 организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

Для обобщения информации о наличии и движении товаров предназначен счет 41 "Товары", о торговых наценках - счет 42 "Торговая наценка" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). При оприходовании товаров производится запись по дебету счета 41 в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (на сумму их

фактической себестоимости) и счета 42 (на сумму торговой наценки).

На начало месяца на счете 42 отражена торговая наценка в сумме 40 000 руб. (100 000 руб. x 40%). Торговая наценка по поступившему в течение месяца товару равна 120 000 руб. (300 000 руб. x 40%).

По дебету счета 41 на начало месяца отражена продажная стоимость товаров, равная 140 000 руб.; продажная стоимость поступившего в текущем месяце товара равна 420 000 руб. (300 000 руб. + 120 000 руб.).

**Продажа товаров.** Доход от продажи товаров признается выручкой организации (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н). Фактическая себестоимость проданных товаров учитывается в составе расходов по обычным видам деятельности и формирует себестоимость продаж (п. п. п. 5, 7, 9 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", отражается продажная стоимость проданных товаров (в корреспонденции со счетом 50 "Касса"), а по дебету счета 90, субсчет 90-2 "Себестоимость продаж", - их учетная стоимость (в корреспонденции со счетом 41) с одновременным сторнированием суммы торговой наценки, относящейся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42).

Поскольку в отношении всего товара в организации установлена единая торговая наценка, то рассчитать сумму торговой наценки, относящейся к проданному товару, можно по формуле: продажная стоимость реализованного товара / 140% x 40%. Следовательно, сумма указанной наценки в данном случае равна 151 040 руб. (528 640 руб. / 140% x 40%).

Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по



субсчета 90-2, 90-3 "Налог на добавленную стоимость" и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 "Прибыль / убыток от продаж" на счет 99 "Прибыли и убытки". Синтетический счет 90 сальдо на отчетную дату не имеет (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Сумма НДС, предъявленная поставщиком товара, после оприходования товара может быть принята к вычету на основании счета-фактуры, выставленного поставщиком (ст. 171, п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

При продаже товара организация с суммы продажной цены (без учета НДС) начисляет к уплате в бюджет НДС по ставке 18% (пп. 1 п. 1 ст. 146, п. 1 ст. 154, п. 3 ст. 164 НК РФ).

Предъявленная поставщиком сумма НДС отражается по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" в корреспонденции со счетом 60. Принятие к вычету НДС отражается по кредиту счета 19 в корреспонденции с дебетом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Начисленный НДС отражается по дебету счета 90, субсчет 90-3, в корреспонденции с кредитом счета 68.

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

В налоговом учете стоимость, по которой приобретаются товары, уменьшает доходы, полученные от их реализации (абз. 2, 3 ст. 320, пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ). В рассматриваемой ситуации стоимость товаров определяется исходя из их договорной стоимости (без учета НДС).

Доход от реализации в налоговом учете определяется исходя из суммы выручки за проданные товары, за исключением сумм НДС (п. 1 ст. 248, п. 1

ст. 249 НК РФ).

В рассматриваемой ситуации в налоговом учете прибыль от реализации товаров составляет 70 400 руб. (528 640 руб. - 80 640 руб. - 377 600 руб.).

Анализ рассматриваемой ситуации и решения по ней систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерские записи, связанные с приобретением товаров				
Оприходованы товары (354 000 - 54 000)	41	60	300 000	Отгрузочные документы поставщика, Акт о приемке товаров
Отражена сумма НДС по приобретенным товарам	19	60	54 000	Счет-фактура
Принят к вычету НДС со стоимости товаров	68	19	54 000	Счет-фактура
Отражена сумма торговой наценки на приобретенные товары (300 000 x 40%)	41	42	120 000	Бухгалтерская справка-расчет
Произведена оплата поставщику за товары	60	51	354 000	Выписка банка по расчетному счету
Бухгалтерские записи, связанные с продажей товаров				
Признана выручка от реализации товаров в розницу	50	90-1	528 640	Справка-отчет кассира-операциониста, Приходный кассовый ордер
Списана продажная стоимость реализованных товаров	90-2	41	528 640	Бухгалтерская справка
СТОРНО				
Торговая наценка, относящаяся к проданным товарам	90-2	42	151 040	Бухгалтерская справка-расчет
Начислен НДС со стоимости реализованных товаров (528 640 / 118 x 18)	90-3	68	80 640	Бухгалтерская справка-расчет
Бухгалтерская запись на конец месяца				
Отражен финансовый результат от продажи товаров за отчетный месяц (528 640 - (528 640 - 151 040) - 80 640)	90-9	99	70 400	Бухгалтерская справка-расчет

В Инструкции по применению Плана счетов приведен вариант расчета торговой наценки, относящейся к непроданным товарам: сумма указанной торговой наценки может быть определена по проценту, исчисленному исходя из отношения суммы торговой наценки на остаток товаров на начало месяца

и оборота по кредиту счета 42 (без учета сторнированных сумм) к сумме проданных за месяц товаров (по продажным ценам) и остатка товаров на конец месяца (по продажным ценам). Данное выражение можно представить в виде формулы: процент = (сальдо по счету 42 на начало месяца + кредитовый оборот по счету 42 за месяц) / (кредитовый оборот по счету 41 за месяц + сальдо по счету 41 на конец месяца) x 100%.

В рассматриваемой ситуации этот процент равен 28,5714% ((40 000 руб. + 120 000 руб.) / (528 640 руб. + 31 360 руб.) x 100%, где 31 360 руб. (140 000 руб. + 420 000 руб. - 528 640 руб.) - продажная стоимость нереализованного на конец месяца товара).

Сумма наценки, приходящаяся на остаток непроданных товаров, равна 8960 руб. (31 360 руб. x 28,5714%). Соответственно, торговая наценка, относящаяся к проданным товарам, равна 151 040 руб. (40 000 руб. + 120 000 руб. - 8960 руб.).

В рассматриваемой ситуации для уменьшения количества бухгалтерских проводок записи, связанные с реализацией товаров, приведены на суммарную величину за месяц.

## **Ситуация 2**

**Содержание ситуации.** Организацией продан товар А (5 рулонов обоев) стоимостью 1770 руб. (в том числе НДС - 270 руб.), торговая наценка по которому составляла 600 руб. По заявлению покупателя через 10 дней с даты продажи организацией произведен обмен обоев на аналогичные другого оттенка (товар Б), продажная цена которых и торговая наценка по которым равны продажной цене и торговой наценке по возвращенным обоям. На дату обмена продажная цена товара А и товара Б увеличилась на 100 руб.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации розничной торговли обмен товара, приобретенного покупателем (физическим лицом), на равноценный

товар, если на дату обмена увеличилась продажная цена этих товаров. Организация учитывает товары по продажной стоимости.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Потребитель вправе обменять недовольственный товар надлежащего качества на аналогичный товар у продавца, у которого этот товар был приобретен, если указанный товар не подошел по форме, габаритам, фасону, расцветке, размеру или комплектации. Обмен производится в течение четырнадцати дней, не считая дня его покупки (абз. 1, 2 п. 1 ст. 25 Закона РФ от 07.02.1992 N 2300-1 "О защите прав потребителей").

В рассматриваемой ситуации организация производит обмен товара, возвращенного покупателем, на равноценный товар (обои другого оттенка, продажная цена которых и торговая наценка по которым равны продажной цене и торговой наценке по возвращенным обоям). При этом данный обмен товара производится в рамках договора розничной купли-продажи, заключенного при первоначальном приобретении обоев покупателем (п. 1 ст. 492 Гражданского кодекса РФ), и не является меной, отношения сторон по которой регулируются гл. 31 ГК РФ.

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок) на счете 42 "Торговая наценка" (абз. 2 п. 13 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Принятие к учету возвращенного покупателем товара отражается в учете

организации записью по дебету счета 41 "Товары" и кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" на продажную стоимость возвращенного товара (п. 4. 4 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденных Письмом Роскомторга от 10.07.1996 N 1-794/32-5, Инструкция по применению Плана счетов).

Передача равноценного товара покупателю в обмен на возвращенный отражается записью по дебету счета 62 (76) и кредиту счета 41.

В рассматриваемой ситуации в период между датой реализации товара А и датой его обмена на товар Б продажная цена и торговая наценка по обоим товарам увеличились на 100 руб. В таком случае вышеприведенные записи по учету возвращенного товара А и передаче покупателю товара Б производятся на величину продажной стоимости товаров, действующую на дату обмена.

В связи с тем, что обмен товара производится в рамках заключенного ранее договора розничной купли-продажи (операции по которому уже были отражены в учете организации) и обмениваемые товары равноценны, то организация на дату обмена товаров не признает выручку от реализации и приобретение товара.

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Произведенный обмен не является реализацией одного товара и приобретением (возвратом) другого. У организации на дату такого обмена не возникает ни объекта налогообложения по НДС, ни права на налоговый вычет (пп. 1 п. 1 ст. 146, п. 5 ст. 171 Налогового кодекса РФ).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

При обмене реализованного ранее товара на равноценный (аналогичный товар, имеющий ту же стоимость приобретения и ту же цену реализации) у

организации не возникает ни доходов, ни расходов (ст. 41 НК РФ).

Результаты анализа и принимаемых решений по ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице:

К балансовому счету 41:

41-А - "Обои А";

41-Б - "Обои Б".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерские записи в связи с реализацией товара				
Признана выручка от продажи товара	50	90-1	1 770	Справка-отчет кассира-операциониста, Приходный кассовый ордер
Списана продажная стоимость проданного товара	90-2	41-А	1 770	Бухгалтерская справка
СТОРНО				
Торговая наценка на проданный товар	90-2	42	600	Бухгалтерская справка-расчет
Начислен НДС с выручки от реализации товара	90-3	68	270	Бухгалтерская справка-расчет
Бухгалтерские записи в связи с обменом товара				
Принят к учету возвращенный товар по продажной цене (1770 + 100)	41-А	62 (76)	1 870	Накладная
Передан покупателю равноценный товар в обмен на возвращенный	62 (76)	41-Б	1 870	Накладная

### 7.3. Учет неотфактурованных поставок материальных запасов

Для изучения вопросов данного раздела рекомендуется:

-Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов" (раздел V. Учет неотфактурованных поставок)

-Письмо> Минфина СССР от 08.03.1960 N 63 (ред. от 18.07.1985) "Об инструкции по применению единой журнально-ордерной формы

счетоводства" (Ведомость N 6-с "Аналитический учет по неотфактурованным поставкам")

-СПС «Консультант Плюс» - Подборка материалов (ИБ «Корреспонденций счетов»).

Неотфактурованными поставками считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование, платежное требование-поручение или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком).

К неотфактурованным поставкам не относятся поступившие, но не оплаченные материальные запасы, на которые имеются расчетные документы. Такие материальные запасы принимаются и приходуются организацией в общеустановленном порядке с отнесением задолженности по их оплате на счета расчетов.

Неотфактурованные поставки принимаются на склад с составлением акта о приемке материалов. Акт о приемке материалов составляется не менее чем в двух экземплярах. Оприходование неотфактурованных поставок производится на основании первого экземпляра указанного акта. Второй экземпляр акта направляется поставщику.

Организация принимает меры по установлению поставщика (если он неизвестен) и получению от него расчетных документов. Если расчетные документы на неотфактурованные поставки получены в том же месяце либо в следующем месяце до составления в бухгалтерии соответствующих регистров по приходу материальных запасов, они учитываются в общеустановленном в данной организации порядке.

Неотфактурованные поставки приходуются по счетам учета материальных запасов (в зависимости от назначения принимаемых материальных запасов). При этом материальные запасы приходуются и учитываются в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете по

принятым в организации учетным ценам. Если организация использует в качестве учетных цен фактическую себестоимость материалов, то указанные материальные запасы приходятся по рыночным ценам.

После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их учетная цена корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком. Если расчетные документы по неотфактурованным поставкам поступили в следующем году после представления годовой бухгалтерской отчетности, то:

-учетная стоимость материальных запасов не меняется;

-величина налога на добавленную стоимость принимается к бухгалтерскому учету в установленном порядке;

-уточняются расчеты с поставщиком, при этом суммы сложившейся разницы между учетной стоимостью оприходованных материальных запасов и их фактической себестоимостью списываются в месяце, в котором поступили расчетные документы:

-уменьшение стоимости материальных запасов отражается по дебету счетов расчетов и кредиту счетов финансовых результатов (как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году);

-увеличение стоимости материальных запасов отражается по кредиту счетов расчетов и дебету счетов финансовых результатов (как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году).

В соответствии с Письмом Минфина СССР от 08.03.1960 N 63 (ред. от 18.07.1985) "Об инструкции по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства", которое не отменялось, для аналитического учета неотфактурованных поставок рекомендуется Ведомость N 6-с. Указанная ведомость применяется в крупных строительных организациях. При незначительном числе неотфактурованных поставок их учет осуществляется в общем порядке непосредственно в журнале-ордере N 6-с.



Записи данных о неотфактурованных поставках в ведомости № 6-с производятся позиционным методом. По каждой поставке на отдельной строке, в соответствии с реквизитами, предусмотренными в ведомости, приводятся необходимые справочные данные по поступившим неотфактурованным ценностям и их стоимость по учетным ценам. По поступлении счета-фактуры в ведомости записывается и сумма сторно. Для этого в ведомости предусмотрен ряд граф с тем, чтобы по ведомости в целом можно было установить общую сумму сторно за отчетный месяц.

Записи данных о неотфактурованных поставках могут производиться в течение месяца по мере поступления соответствующего груза или в конце месяца. Во втором случае записи приводятся только по тем поставкам, которые к концу месяца остались неотфактурованными.

В конце месяца по ведомости в целом устанавливаются суммы за материальные ценности, принятые на учет в отчетном месяце как неотфактурованные, и суммы сторно за тот же месяц. Итоги по этим суммам, каждой обособленно, отражаются в журнале-ордере № 6-с: суммы, принятые на учет как неотфактурованные поставки, обычной записью; суммы сторно-сторнировочной (красной) записью.

Записи по счетам-фактурам, с получением которых отсторнированы суммы, ранее принятые на учет как неотфактурованные поставки, производятся в журнале-ордере № 6-с в общем порядке. Рассмотрим ситуацию.

**Содержание ситуации.** В августе от поставщика на склад организации по договору поставки поступило сырье без расчетных документов. Согласно договору поставки стоимость сырья составляет 424 800 руб. (в том числе НДС 64 800 руб.). Доставка сырья осуществляется силами поставщика и ее стоимость включена в цену договора. В этом же месяце сырье использовано при производстве продукции, а произведенная продукция реализована.

Расчетные документы на данное сырье поступили от поставщика только в октябре, после чего организация произвела оплату по договору.

Стоимость сырья, указанная в расчетных документах, полученных организацией в октябре, совпадает с ее договорной стоимостью

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации, применяющей УСН (с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов"), поступление сырья без расчетных документов поставщика (неотфактурованную поставку) и отпуск этого сырья в производство, если аналитический учет сырья ведется по фактической себестоимости без использования счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей". Кроме того, необходимо документально оформить неотфактурованную поставку.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

По договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием (ст. 506 Гражданского кодекса РФ).

Покупатель оплачивает поставляемые товары с соблюдением порядка и формы расчетов, предусмотренных договором поставки (п. 1 ст. 516 ГК РФ).

В рассматриваемой ситуации исходим из предположения, что договором поставки не установлены особые условия перехода права собственности. Таким образом, право собственности на поставленное сырье возникает у организации в момент его фактического получения от поставщика (п. 1 ст. 223, п. 1 ст. 224 ГК РФ).

К договору поставки применяются общие положения "Купля-продажа" ГК РФ (п. 5 ст. 454 ГК РФ).

Если иное не предусмотрено договором поставки, поставщик-продавец обязан одновременно с передачей сырья покупателю передать соответствующие документы, предусмотренные законом, иными правовыми актами или договором (п. 2 ст. 456 ГК РФ). Согласно статьи 484 и 513 ГК РФ обязанность покупателя принять указанное сырье не зависит от наличия или отсутствия указанных документов.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Сырье, используемое при производстве продукции, предназначенной для продажи, в целях бухгалтерского учета принимается в качестве материально-производственных запасов (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н, абз. 2 п. 2 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н- далее «Методические указания»).

При поступлении сырья по договору поставки организация, как правило, получает от поставщика соответствующие расчетные и сопроводительные документы (пп. «а» п. 43, п. 44 Методических указаний), на основании которых производится принятие сырья к бухгалтерскому учету. Однако, поставщик не представил организации расчетных документов на поставленное им сырье, и, следовательно, указанное сырье считается неотфактурованной поставкой. Неотфактурованные поставки приходуются по счетам учета материальных запасов и учитываются в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете по принятым в организации учетным ценам (п. 36 Методических указаний).

Так как организация использует в качестве учетных цен фактическую

себестоимость материалов, поступившее сырье приходится по рыночной цене, которой в данном случае может являться цена, установленная договором поставки (с учетом НДС) (п. 5 абз. 1, 6 п. 6 ПБУ 5/01, абз. 2 п. 39 Методических указаний, пп. 3 п. 2 ст. 170, п. 2 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ). Оприходование сырья отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 10 "Материалы", субсчет 10-1 "Сырье и материалы", и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (п.п. 39, 40 Методических указаний, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

При отпуске сырья для использования в производстве продукции стоимость этого сырья списывается со счета 10, субсчет 10-1, в дебет счета учета затрат на производство, например счета 20 "Основное производство" (Инструкция по применению Плана счетов).

Стоимость сырья включается в фактическую себестоимость готовой продукции, производимой организацией, и формирует финансовый результат в периоде получения дохода от реализации указанной продукции (при признании выручки), в данном случае в августе (п. 9 абз. 2 п. 19 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

В соответствии с п. 40 Методических указаний после получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их учетная цена корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком.

В данном случае цена сырья, отраженная в расчетных документах, совпадает с ценой, по которой сырье было отражено в учете при его поступлении в организацию, и, следовательно, никаких корректировочных записей в бухгалтерском учете при поступлении в октябре расчетных

документов на сырье организацией не производится.

### **Рассмотрим документальное оформление неотфактурованных поставок**

Неотфактурованные поставки принимаются на склад с составлением Акта о приемке материалов (форма № М-7, утвержденная Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве"). Акт о приемке материалов составляется не менее чем в двух экземплярах. Оприходование сырья, полученного по неотфактурованной поставке, производится на основании первого экземпляра указанного акта. Второй экземпляр акта направляется поставщику (п. 37 Методических указаний).

Отпуск сырья в производство может осуществляется либо на основании Лимитно-заборной карты (форма М-8), либо на основании Требования-накладной (форма М-11) (п. 100 Методических указаний).

Следует отметить, что формы Госкомстата РФ не являются обязательными.

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

В целях применения УСН стоимость сырья (без учета НДС) признается в составе материальных расходов (пп. 5 п. 1, абз. 2 п. 2 ст. 346,16, пп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ).

Стоимость сырья признается в расходах в момент погашения задолженности по его оплате перед поставщиком при условии наличия документов, подтверждающих стоимость данного сырья и факт его приобретения организацией (пп. 1 п. 2 ст. 346.17, п. 2 ст. 346.16, п. 1 ст. 252 НК РФ).

В рассматриваемой ситуации расчетные документы на сырье поступили

в октябре и в том же месяце организацией произведена оплата по договору поставки. Следовательно, стоимость полученного организацией сырья признается в составе расходов для целей налогообложения в октябре. Одновременно организация вправе признать в составе расходов и сумму НДС, предъявленную поставщиком сырья (пп. 8 п. 1 ст. 346.16, п. 2 ст. 346.17, ст. 346.18 НК РФ).

Результаты анализа и решения по рассматриваемой ситуации систематизированы в таблице «Журнал учета хозяйственных операций».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В августе				
Оприходовано на склад сырье, полученное от поставщика без расчетных документов	10-1	60	424 800	Договор поставки, Акт о приемке материалов
Сырье использовано при производстве продукции	20	10-1	424 800	Лимитно-заборная карта (Требование-накладная)
В октябре				
Произведена оплата по договору поставки	60	51	424 800	Выписка банка по расчетному счету

В решениях по ситуации не рассматриваются операции, связанные с формированием себестоимости готовой продукции и ее реализацией.

Организации, применяющие УСН, могут не отражать сумму "входного" НДС на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", установив такой порядок в учетной политике (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н).

#### **7.4 Отпуск материально - производственных запасов**

При отпуске материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) материально-производственных запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

Оценка материально-производственных запасов по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что материально-производственные запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по

фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

По каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии, т.е. по себестоимости каждой единицы запасов, средней себестоимости, себестоимости первых по времени приобретений.

### **7.5 Учет материально-производственных запасов**

В бухгалтерском учете материально-производственных запасов рассматриваются:

1. В учете материалов:

- Оформление операций по поступлению материалов

- Учет недостач и порчи, обнаруженных при приемке материалов

- Оценка материалов

- Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР)

- Учет отпуска материалов на производство и другие цели, контроль за их использованием. Внутренние перемещения

- Учет прочего выбытия (продаж, списания, безвозмездной передачи) материалов

- Учет материалов в бухгалтерской службе

- Учет налога на добавленную стоимость по приобретенным материалам

- Учет материалов на забалансовых счетах

2. В учете тары:



-Общие положения

-Оформление операций по движению тары

-Учет тары у поставщика продукции

-Учет тары у покупателя продукции

-Операции с тарой, обращающейся по залоговым ценам

-Учет затрат по изготовлению, ремонту, возврату тары и ее списание

-Учет тары-оборудования

3.В учете готовой продукции

-Общие положения

-Отгрузка (отпуск) готовой продукции

4.В учете товаров в неторговых организациях

-Общие положения

-Учет выручки от продажи товаров

-Учет потерь и недостач товаров

-Аналитический бухгалтерский учет товаров в подразделениях, осуществляющих торговую деятельность

5.Учет материалов на складах.

Вопросы учета материально-производственных рекомендуется изучать прежде всего на основе правовой базы, а именно:

-Приказа Минфина РФ от 09.06.2001 N 44н (ред. от 25.10.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01"

-Приказа Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов"

Учет материально-производственных запасов осуществляется в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации.

На счете 10 "Материалы" обобщена информация о наличии и движении сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары и т.п. ценностей организации (в том числе находящихся в пути и переработке).

Материалы учитываются на счете 10 "Материалы" по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам.

Организации, занятые производством сельскохозяйственной продукции, продукцию собственного производства отчетного года, отражаемую на счете 10 "Материалы", в течение года (до составления годовой отчетной калькуляции) учитывают по плановой себестоимости. После составления годовой отчетной калькуляции плановая себестоимость материалов корректируется до фактической себестоимости.

При учете материалов по учетным ценам (плановая себестоимость приобретения (заготовления), средние покупные цены и др.) разница между стоимостью ценностей по этим ценам и фактической себестоимостью приобретения (заготовления) ценностей отражается на счете 16 "Отклонение в стоимости материалов".

К счету 10 "Материалы" могут быть открыты субсчета:

10-1 Сырье и материалы

10-2 Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали

10-3 Топливо

10-4 Тара и тарные материалы

10-5 Запасные части

10-6 Прочие материалы

10-7 Материалы, переданные в переработку на сторону

10-8 Строительные материалы

10-9 Инвентарь и хозяйственные принадлежности и др.

10-10 Специальная оснастка и специальная одежда на складе

10-11 Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации.

На субсчете 10-1 "Сырье и материалы" учитывается наличие и движение сырья и основных материалов (в том числе строительных - у подрядных организаций), входящих в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являющихся необходимыми компонентами при ее изготовлении; вспомогательных материалов, которые участвуют в производстве продукции или потребляются для хозяйственных нужд, технических целей, содействия производственному процессу; сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки, и т.п.

На субсчете 10-2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали" учитывается наличие и движение покупных полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий (в том числе строительных конструкций и деталей - у подрядных организаций), приобретаемых для комплектования выпускаемой продукции (строительства), которые требуют затрат по их обработке или сборке. Изделия, приобретенные для комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость продукции, учитывается на счете 41 "Товары".

Организации, занятые выполнением научно-исследовательских, конструкторских и технологических работ, приобретающие на стороне необходимые им в качестве комплектующих изделий для проведения этих работ по определенной научно-исследовательской или конструкторской теме специальное оборудование, инструменты, приспособления и другие приборы, учитывают эти ценности на субсчете 10-2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали".

На субсчете 10-3 "Топливо" учитывается наличие и движение нефтепродуктов (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин и др.) и смазочных материалов, предназначенных для эксплуатации транспортных

средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления, твердого (уголь, торф, дрова и др.) и газообразного топлива.

На субсчете 10-4 "Тара и тарные материалы" учитывается наличие и движение всех видов тары (кроме используемой как хозяйственный инвентарь), а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное и др.). Предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, барж, судов и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности отгружаемой продукции, учитываются на субсчете 10-1 "Сырье и материалы".

Организации, осуществляющие торговую деятельность, учитывают тару под товарами и тару порожнюю на счете 41 "Товары".

На субсчете 10-5 "Запасные части" учитывается наличие и движение приобретенных или заготовленных для нужд основной деятельности запасных частей, предназначенных для производства ремонтов, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т.п., а также автомобильных шин в запасе и обороте. Здесь же учитывается движение обменного фонда полнокомплектных машин, оборудования, двигателей, узлов, агрегатов, создаваемого в ремонтных подразделениях организаций, на технических обменных пунктах и ремонтных заводах.

Автомобильные шины (покрышка, камера и ободная лента), находящиеся на колесах и в запасе при транспортном средстве, включаемые в его первоначальную стоимость, учитываются в составе основных средств.

На субсчете 10-6 "Прочие материалы" учитывается наличие и движение отходов производства (обрубки, обрезки, стружка и т.п.; неисправимого брака; материальных ценностей, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в данной организации (металлолом,

утильсырье); изношенных шин и утильной резины и т.п. Отходы производства и вторичные материальные ценности, используемые как твердое топливо, учитываются на субсчете 10-3 "Топливо".

На субсчете 10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону" учитывается движение материалов, переданных в переработку на сторону, стоимость которых в последующем включается в затраты на производство полученных из них изделий. Затраты по переработке материалов, оплаченные сторонним организациям и лицам, относятся непосредственно в дебет счетов, на которых учитываются изделия, полученные из переработки.

Субсчет 10-8 "Строительные материалы" используется организациями-застройщиками. На нем учитываются наличие и движение материалов, используемых непосредственно в процессе строительных и монтажных работ, для изготовления строительных деталей, для возведения и отделки конструкций и частей зданий и сооружений, строительные конструкции и детали, а также другие материальные ценности, необходимые для нужд строительства (взрывчатые вещества и т.д.).

На субсчете 10-9 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности" учитывается наличие и движение инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей и других средств труда, которые включаются в состав средств в обороте.

Субсчет 10-10 "Специальная оснастка и специальная одежда на складе" предназначен для учета поступления, наличия и движения специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, находящейся на складах организации или в иных местах хранения.

На субсчете 10-11 "Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации" учитывается поступление и наличие специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и

специальной одежды в эксплуатацию (при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации). По кредиту субсчета 10-11 отражается погашение (перенос) стоимости специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды на себестоимость продукции (работ, услуг) в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат, а списание остаточной стоимости объектов при их досрочном выбытии в корреспонденции с дебетом счета учета прочих доходов и расходов.

Организации, занятые производством сельскохозяйственной продукции, могут открывать к счету 10 "Материалы" отдельные субсчета для учета: семян, посадочного материала и кормов (покупных и собственного производства); минеральных удобрений; ядохимикатов, используемых для борьбы с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур; биопрепаратов, медикаментов и химикатов, используемых для борьбы с болезнями сельскохозяйственных животных, и др.

В зависимости от принятой организацией учетной политики поступление материалов может быть отражено с использованием счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" или без использования их.

В случае использования организацией счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" на основании поступивших в организацию расчетных документов поставщиков делается запись по дебету счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и т.п. в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по

заготовке и доставке материалов в организацию. При этом запись по дебету счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" производится независимо от того, когда материалы поступили в организацию - до или после получения расчетных документов поставщика.

Оприходование материалов, фактически поступивших в организацию, отражается записью по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей".

В случае, если организацией не используются счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей", оприходование материалов отражается записью по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и т.п. в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию. При этом материалы принимаются к бухгалтерскому учету независимо от того, когда они поступили - до или после получения расчетных документов поставщика.

Стоимость материалов, оставшихся на конец месяца в пути или не вывезенных со складов поставщиков, в конце месяца отражается по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (без оприходования этих ценностей на склад).

Фактический расход материалов в производстве или для других хозяйственных целей отражается по кредиту счета 10 "Материалы" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) или другими соответствующими счетами.

При выбытии материалов (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) их стоимость списывается в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Аналитический учет по счету 10 "Материалы" ведется по местам хранения материалов и отдельным их наименованиям (видам, сортам, размерам и т.д.).

Счет 10 "Материалы" корреспондирует со счетами:

по дебету: 10 Материалы, 15 Заготовление и приобретение материальных ценностей, 20 Основное производство, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 28 Брак в производстве, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 40 Выпуск продукции (работ, услуг), 41 Товары, 43 Готовая продукция, 44 Расходы на продажу, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам, 67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам, 68 Расчеты по налогам и сборам, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 75 Расчеты с учредителями, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 86 Целевое финансирование, 91 Прочие доходы и расходы, 97 Расходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки;

по кредиту: 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 20 Основное производство, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 28 Брак в производстве, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 44 Расходы на продажу, 45 Товары отгруженные, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 91 Прочие доходы и расходы, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 97 Расходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки.

Счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение



в стоимости материальных ценностей», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в группе счетов «Производственные запасы» рекомендуется подробно рассмотреть в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, а также в информационном банке «Корреспонденция счетов» справочно-поисковой системы (СПС) Консультант Плюс.

### **Учет материалов на забалансовых счетах**

Материалы, принятые организацией на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение".

На ответственное хранение принимаются материальные ценности:

- а) ошибочно адресованные данной организации;
- б) готовая продукция, оплаченная и принятая покупателем (заказчиком) на месте у поставщика (продавца), но временно оставленная у него покупателем (заказчиком) на ответственное хранение, когда задержка отгрузки (отправки, вывоза) продукции вызвана техническими и иными уважительными причинами;
- в) от оплаты которых организация отказалась ввиду порчи, поломки, низкого качества, несоответствия стандартам, техническим условиям, условиям договора и т.д.;
- г) в других случаях, когда находящиеся в организации материальные ценности ей не принадлежат.

Давальческие материалы учитываются на забалансовом счете 003 "Материалы, принятые в переработку".

Давальческие материалы - это материалы, принятые организацией от заказчика для переработки (обработки), выполнения иных работ или изготовления продукции без оплаты стоимости принятых материалов и с

обязательством полного возвращения переработанных (обработанных) материалов, сдачи выполненных работ и изготовленной продукции.

Аналитический учет давальческих материалов ведется по заказчикам, наименованиям, количеству и стоимости, а также по местам хранения и переработки (выполнения работ, изготовления продукции).

Организация, передавшая свои материалы другой организации для переработки (обработки, выполнения работ, изготовления продукции) как давальческие, стоимость таких материалов с баланса не списывает, а продолжает учитывать на счете учета соответствующих материалов (на отдельном субсчете).

На забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию" организация-комиссионер учитывает товары, принятые им от физических и юридических лиц (комитента) для продажи. Такие товары учитываются в ценах, указанных в приемо-сдаточных актах, включая налог на добавленную стоимость (т.е. по ценам, согласованным с комитентом).

Комиссионер по мере продажи (отпуска) товара покупателю списывает его стоимость с забалансового счета № 004.

## **7.6 Учет готовой продукции и товаров**

Учет готовой продукции и товаров рекомендуется изучать на основе документов правовой базы:

-Приказа Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов" (Раздел 4. Учет готовой продукции)

-Приказа Минфина РФ от 09.06.2001 N 44н (ред. от 25.10.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-

производственных запасов" ПБУ 5/01"

-Приказа Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации"

(-Приказа Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" (Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»).

Рекомендуются также тематические подборки специалистов «Консультанта Плюс, а также публикации специалистов по указанной теме.

Счета по учету готовой продукции и товаров образуют раздел IV Плана счетов. Счета этого раздела включают:

счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)"

счет 41 "Товары"

счет 42 "Торговая наценка"

счет 43 "Готовая продукция"

счет 44 "Расходы на продажу"

счет 45 "Товары отгруженные"

счет 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам".

**Счет 41 "Товары"** предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи. Этот счет используется в основном организациями, осуществляющими торговую деятельность, а также организациями, оказывающими услуги общественного питания.

Организации, осуществляющие наряду с другими видами деятельности торговую деятельность, в Методических указаниях называются "Неторговыми организациями". Порядок осуществления торговой

деятельности в указанных организациях устанавливается этими организациями.

Неторговые организации могут осуществлять продажу следующих материальных ценностей:

а) готовой продукции, переданной для продажи подразделению организации, осуществляющему торговую деятельность (магазину) и не являющемуся юридическим лицом;

б) излишних и ненужных для организации материальных ценностей (включая отходы), учтенных на счетах учета производственных запасов и внеоборотных активов, переданных для продажи подразделению организации, осуществляющему торговую деятельность;

в) товаров, приобретенных организацией специально для продажи.

Бухгалтерский учет движения готовой продукции в подразделениях, осуществляющих торговую деятельность, ведется по счету 43 "Готовая продукция" на отдельном субсчете "Готовая продукция в неторговой организации".

Передача готовой продукции из основной деятельности в подразделение организации, осуществляющей торговую деятельность, учитывается по 43 "Готовая продукция" как внутреннее перемещение.

Списание готовой продукции из основной деятельности организации производится по фактической себестоимости.

В подразделении организации, осуществляющем торговую деятельность, готовая продукция приходится по фактической себестоимости.

Материальные запасы неторговой организации, переданные подразделению, осуществляющему торговую деятельность списываются со счетов, на которых они учитывались по фактическим затратам, связанным с их приобретением.

На основании соответствующих приходных документов (накладные, приемные акты и т.п.) допускается в течение месяца (отчетного периода) в приходных документах по графе "цена" указывать учетную цену материальных запасов. Порядок формирования учетной цены устанавливается организацией. По окончании месяца (отчетного периода) учетная цена материальных ценностей доводится до уровня фактической себестоимости.

Материальные запасы, указанные выше в подпунктах «б» и «в» учитываются в подразделении, осуществляющем торговую деятельность по счету 41 "Товары".

Товары, приобретенные организацией специально для продажи могут приобретаться непосредственно подразделением, осуществляющим торговую деятельность. В этом случае транспортно-заготовительные работы, связанные с их приобретением, учитываются на счете 44 "Расходы на продажу" по дополнительно вводимому субсчету "Коммерческие расходы по товарам".

Приемка и оприходование товаров в подразделении, осуществляющем торговую деятельность, осуществляется применительно к порядку, установленному для материалов.

Если организациями-поставщиками поставляются организациям-покупателям товары различных скидок, то такие товары в неторговых организациях учитываются по фактической себестоимости (по цене приобретения). При этом покупной ценой товара считается фактическая величина денежных средств (или ее эквивалент), уплаченная за данный товар (за минусом предоставленной скидки).

В состав расходов, связанных с приобретением, хранением и продажей материальных запасов (товаров) в неторговых организациях, включаются:

а) транспортно-заготовительные расходы (ТЗР);

б) расходы по переработке, подсортировке, обработке, доработке, улучшению технических характеристик товаров и по приведению их в товарный вид;

в) расходы, связанные с продажей товаров, включая расходы по рекламе;

г) расходы по хранению товаров: оплата труда работников складов, суммы единого социального налога (взноса), амортизация, ремонт и содержание основных средств, используемых при хранении и перемещении товаров, другие расходы, непосредственно связанные с хранением товаров. Если на складе, кроме товаров хранятся другие материальные ценности, расходы, относящиеся на товары, определяются пропорционально объему, весу или стоимости хранящихся материальных ценностей, согласно решению организации, закрепленному в ее учетной политике;

д) затраты по содержанию подразделения, осуществляющего торговую деятельность: оплата труда персонала и отчисления по ней на социальные нужды; ремонт, отопление, освещение, водоснабжение зданий (помещений); амортизация основных средств; прочие расходы, непосредственно связанные с содержанием указанного подразделения;

е) недостачи и потери от порчи товаров в пределах норм естественной убыли и в случаях, предусмотренные Методическими указаниями .

Расходы, связанные с приобретением, хранением и продажей материальных запасов в неторговых организациях, учитываются на счете "Расходы на продажу".

Расходы на продажу по товарам ежемесячно списываются в полном размере в дебет счета учета продаж

Выбор метода распределения расходов на продажу устанавливается организацией и закрепляется в ее учетной политике.

Товары, принятые на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"

Аналитический учет по счету 41 "Товары" ведется по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

### **Рассмотрим ситуацию. Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** На начало месяца не реализован товар, продажная стоимость которого составляет 140 000 руб. В течение месяца приобретен товар за 354 000 руб. (в том числе НДС 54 000 руб.). Продажная стоимость реализованных в текущем месяце товаров составила 528 640 руб. (с учетом НДС 80 640 руб.). Стоимость реализованного товара по данным налогового учета составляет 377 600 руб.

В налоговом учете стоимость приобретения товаров определяется исходя из цены, уплаченной поставщику. Стоимость приобретения товаров, нереализованных на начало месяца, равна 100 000 руб.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации розничной торговли приобретение товара и его продажу, если учет товаров осуществляется по продажной стоимости и в организации установлена единая торговая наценка (40%) на все товары.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

**Приобретение товаров.** Товары являются частью материально-производственных запасов (МПЗ), приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н). МПЗ принимаются к учету по фактической себестоимости, которая в

данном случае равна сумме, уплаченной поставщику (без учета НДС) (п.п. 5, 6 ПБУ 5/01). Фактическая себестоимость приобретенного в текущем месяце товара составляет 300 000 руб. (354 000 руб. - 54 000 руб.).

В соответствии с абз. 2 п. 13 ПБУ 5/01 организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

Для обобщения информации о наличии и движении товаров предназначен счет 41 "Товары", о торговых наценках - счет 42 "Торговая наценка" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). При оприходовании товаров производится запись по дебету счета 41 в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (на сумму их фактической себестоимости) и счета 42 (на сумму торговой наценки).

Таким образом, на начало месяца на счете 42 отражена торговая наценка в сумме 40 000 руб. (100 000 руб. x 40%). Торговая наценка по поступившему в течение месяца товару равна 120 000 руб. (300 000 руб. x 40%).

По дебету счета 41 на начало месяца отражена продажная стоимость товаров, равная 140 000 руб.; продажная стоимость поступившего в текущем месяце товара равна 420 000 руб. (300 000 руб. + 120 000 руб.).

**Продажа товаров.** Доход от продажи товаров признается выручкой организации (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н). Фактическая себестоимость проданных товаров учитывается в составе расходов по обычным видам деятельности и формирует себестоимость продаж (пункты 5, 7, 9 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).



В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", отражается продажная стоимость проданных товаров (в корреспонденции со счетом 50 "Касса"), а по дебету счета 90, субсчет 90-2 "Себестоимость продаж", - их учетная стоимость (в корреспонденции со счетом 41) с одновременным сторнированием суммы торговой наценки, относящейся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42).

Поскольку в отношении всего товара в организации установлена единая торговая наценка, то рассчитать сумму торговой наценки, относящейся к проданному товару, можно по формуле: продажная стоимость реализованного товара / 140% x 40%. Следовательно, сумма указанной наценки в данном случае равна 151 040 руб. (528 640 руб. / 140% x 40%).

Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3 "Налог на добавленную стоимость" и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 "Прибыль / убыток от продаж" на счет 99 "Прибыли и убытки". Синтетический счет 90 сальдо на отчетную дату не имеет (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Сумма НДС, предъявленная поставщиком товара, после оприходования товара может быть принята к вычету на основании счета-фактуры, выставленного поставщиком (статьи 171, 172 Налогового кодекса РФ).

При продаже товара организация с суммы продажной цены (без учета НДС) начисляет к уплате в бюджет НДС по ставке 18% (пп. 1 п. 1 ст. 146, п. 1 ст. 154, п. 3 ст. 164 НК РФ).

Предъявленная поставщиком сумма НДС отражается по дебету счета 19

"Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" в корреспонденции со счетом 60. Принятие к вычету НДС отражается по кредиту счета 19 в корреспонденции с дебетом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Начисленный НДС отражается по дебету счета 90, субсчет 90-3, в корреспонденции с кредитом счета 68.

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

В налоговом учете стоимость, по которой приобретаются товары, уменьшает доходы, полученные от их реализации (абз. 2, 3 ст. 320, пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ). В данном случае стоимость товаров определяется исходя из их договорной стоимости (без учета НДС).

Доход от реализации в налоговом учете определяется исходя из суммы выручки за проданные товары, за исключением сумм НДС (п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 249 НК РФ).

В рассматриваемой ситуации в налоговом учете прибыль от реализации товаров составляет 70 400 руб. (528 640 руб. - 80 640 руб. - 377 600 руб.).

Решения по рассмотренной ситуации приведены в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерские записи, связанные с приобретением товаров				
Оприходованы товары (354 000 - 54 000)	41	60	300 000	Отгрузочные документы поставщика, Акт о приемке товаров
Отражена сумма НДС по приобретенным товарам	19	60	54 000	Счет-фактура
Принят к вычету НДС со стоимости товаров	68	19	54 000	Счет-фактура
Отражена сумма торговой наценки на приобретенные товары (300 000 x 40%)	41	42	120 000	Бухгалтерская справка-расчет
Произведена оплата поставщику за товары	60	51	354 000	Выписка банка по расчетному счету
Бухгалтерские записи, связанные с продажей товаров				

Признана выручка от реализации товаров в розницу	50	90-1	528 640	Справка-отчет кассира-операциониста, Приходный кассовый ордер
Списана продажная стоимость реализованных товаров	90-2	41	528 640	Бухгалтерская справка
СТОРНО Торговая наценка, относящаяся к проданным товарам	90-2	42	151 040	Бухгалтерская справка-расчет
Начислен НДС со стоимости реализованных товаров (528 640 / 118 x 18)	90-3	68	80 640	Бухгалтерская справка-расчет
Бухгалтерская запись на конец месяца				
Отражен финансовый результат от продажи товаров за отчетный месяц (528 640 - (528 640 - 151 040) - 80 640)	90-9	99	70 400	Бухгалтерская справка-расчет

В Инструкции по применению Плана счетов приведен вариант расчета торговой наценки, относящейся к непроданным товарам: сумма указанной торговой наценки может быть определена по проценту, исчисленному исходя из отношения суммы торговой наценки на остаток товаров на начало месяца и оборота по кредиту счета 42 (без учета сторнированных сумм) к сумме проданных за месяц товаров (по продажным ценам) и остатка товаров на конец месяца (по продажным ценам). Данное выражение можно представить в виде формулы: процент = (сальдо по счету 42 на начало месяца + кредитовый оборот по счету 42 за месяц) / (кредитовый оборот по счету 41 за месяц + сальдо по счету 41 на конец месяца) x 100%.

В рассматриваемой ситуации этот процент равен 28,5714% ((40 000 руб. + 120 000 руб.) / (528 640 руб. + 31 360 руб.) x 100%, где 31 360 руб. (140 000 руб. + 420 000 руб. - 528 640 руб.) - продажная стоимость нерезализованного на конец месяца товара).

Сумма наценки, приходящаяся на остаток непроданных товаров, равна 8960 руб. (31 360 руб. x 28,5714%). Соответственно, торговая наценка, относящаяся к проданным товарам, равна 151 040 руб. (40 000 руб. + 120 000 руб. - 8960 руб.).

В данной схеме для уменьшения количества бухгалтерских проводок записи, связанные с реализацией товаров, приведены на суммарную величину за месяц.

### **Рассмотрим ситуацию 2.**

**Содержание ситуации.** Товар продан 28 марта за 6000 руб. Фактическая себестоимость товара составляет 4500 руб. (с учетом "входного" НДС). На момент продажи товар оплачен поставщику. В следующем месяце (03 апреля) проданный товар, не подошедший покупателю по размеру, возвращен продавцу. С согласия покупателя товар заменен аналогичным меньшей стоимости (5000 руб.), при этом разница в цене возвращена покупателю. Фактическая себестоимость товара, выданного взамен возвращенного, составляет 4000 руб. (с учетом "входного" НДС). На момент обмена расчеты с поставщиком товара завершены.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации розничной торговли, применяющей УСН, замену покупателю ранее приобретенного им товара аналогичным меньшей стоимости (с возвратом покупателю разницы в ценах), если реализация и обмен товара произведены в одном календарном году. Учет товаров организация ведет по покупным ценам.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

По договору розничной купли-продажи продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью (п. 1 ст. 492 Гражданского кодекса РФ).

Покупатель вправе в течение четырнадцати дней с момента передачи ему недовольственного товара, если более длительный срок не объявлен

продавцом, обменять купленный товар надлежащего качества в месте покупки и иных местах, объявленных продавцом, на аналогичный товар других размера, формы, габарита, фасона, расцветки или комплектации, произведя в случае разницы в цене необходимый перерасчет с продавцом (п. 1 ст. 502 ГК РФ, п. 1 ст. 25 Закона РФ от 07.02.1992 N 2300-1 "О защите прав потребителей").

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Возврат товара покупателем не является для организации розничной торговли приобретением товара у физического лица. Поэтому возвращенный покупателем товар принимается к учету по фактической себестоимости, по которой он числился в учете до момента продажи.

В бухгалтерском учете организации розничной торговли принятие к учету возвращенного покупателем товара отражается по дебету счета 41 "Товары" в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов с покупателем (62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами") (п. 4.4 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденных Письмом Роскомторга от 10.07.1996 N 1-794/32-5, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Фактическая себестоимость переданного в обмен товара списывается со счета 41 в дебет счета 62 (76). Возврат покупателю разницы в ценах отражается по кредиту счета 50 "Касса" и дебету счета 62 (76).

В данном случае организация обменивает покупателю возвращенный им товар на аналогичный товар меньшей стоимости. В связи с этим следует скорректировать выручку от продаж и себестоимость продаж.

Такая корректировка в рассматриваемой ситуации может быть

произведена сторнировочными записями: по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", и дебету счета 62 (76) - на разницу между ценами реализации обмениваемых товаров; по дебету счета 90, субсчет 90-2 "Себестоимость продаж", и кредиту счета 62 (76) - на разницу между покупными ценами обмениваемых товаров.

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

В целях исчисления налога, уплачиваемого при применении УСН, выручка от реализации товара (впоследствии возвращенного покупателем) признана в составе доходов от реализации в первом квартале (на дату поступления оплаты от покупателя) (пп. 1 ст. 346.15, п. 1 ст. 346.17, п. 2 ст. 346.19 Налогового кодекса РФ). На основании пп. 8, 23 п. 1 ст. 346.16, абз. 1 п. 2, пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ сумма признанного дохода от продажи товара уменьшается на стоимость его приобретения и сумму НДС, предъявленную поставщиком этого товара.

В данном случае товар обменивается на аналогичный меньшей стоимости. В связи с этим уменьшается сумма дохода от продажи товара (на сумму, возвращенную покупателю) и величина расходов (на разницу между покупными ценами обмениваемых товаров и на разницу между суммами "входного" НДС по ним).

Реализация и обмен товара в данном случае произведены в одном налоговом периоде (п. 1 ст. 346.19 НК РФ). Поэтому в месяце, когда произведен обмен (в апреле), в налоговом учете корректируется (уменьшается) сумма доходов и расходов от реализации товаров.

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Принят к учету товар, возвращенный покупателем	41	62 (76)	4 500	Накладная
Списана стоимость товара, переданного покупателю в обмен	62 (76)	41	4 000	Накладная

Покупателю возвращена разница в цене товаров (6000 - 5000)	62 (76)	50	1 000	Расходный кассовый ордер
СТОРНО Скорректирована выручка на разницу между ценами реализации обмениваемых товаров (6000 - 5000)	62 (76)	90-1	1 000	Бухгалтерская справка-расчет
СТОРНО Скорректирована себестоимость продаж на разницу между покупными ценами товара (4500 - 4000)	90-2	62 (76)	500	Бухгалтерская справка-расчет

**Счет 42 «Торговая наценка»** не применяется в неторговых организациях. Счет 42 применяется для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) в организациях розничной торговле при условии, если их учет ведется по продажным ценам.

### **Рассмотрим ситуацию. Ситуация 3**

**Содержание ситуации.** На начало месяца продажная стоимость товаров - 156 000 руб., в том числе торговая наценка - 36 000 руб. В течение месяца организация приобрела товары договорной стоимостью 600 000 руб., на которые сделана наценка 180 000 руб. Продажная стоимость реализованных в текущем месяце товаров составила 910 000 руб. Продажная стоимость товаров на конец месяца - 26 000 руб.

### **Решения необходимые для принятия ситуации**

Необходимо отразить розничную продажу товаров организацией, уплачивающей Единый налог на вмененный доход (ЕНВД), если учет товаров организация ведет по продажным ценам.

### **Рассмотрим применение ЕНВД**

Система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности может применяться в отношении розничной торговли:

- осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли (пп. 6 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ);

- осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети (пп. 6 п. 2 ст. 346.26 НК РФ).

Для целей гл. 26.3 НК РФ под розничной торговлей понимается предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи (ст. 346.27 НК РФ).

Уплата организациями ЕНВД предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД) (п. 4 ст. 346.26 НК РФ). Организации, являющиеся плательщиками ЕНВД, не признаются плательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (п. 4 ст. 346.26 НК РФ).

Заметим, что финансовый результат от продажи товаров не влияет на величину ЕНВД, налоговая база по которому определяется исходя из суммы вмененного дохода по соответствующему виду деятельности (ст. 346.29 НК РФ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Выручка от продажи товаров является доходом от обычных видов деятельности и отражается в бухгалтерском учете организации, осуществляющей розничную торговлю по дебету счета 50 "Касса" в корреспонденции с кредитом счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка" (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).



В рассматриваемой ситуации согласно учетной политике для целей бухгалтерского учета учет товаров организация ведет по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок) (п. 13 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н).

При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи товаров их стоимость списывается со счета 41 "Товары" в дебет счета 90, субсчет 90-2 "Себестоимость продаж". Одновременно суммы торговой наценки, относящиеся к этим товарам, сторнируются по кредиту счета 42 "Торговая наценка" и дебету счета 90, субсчет 90-2 (Инструкция по применению Плана счетов).

Сумма скидки (накидки) на остаток непроданных товаров в организациях, осуществляющих розничную торговлю, может быть определена по проценту, исчисленному исходя из отношения суммы скидок (накидок) на остаток товаров на начало месяца и оборота по кредиту счета 42 (без учета сторнированных сумм) к сумме проданных за месяц товаров (по продажным ценам) и остатка товаров на конец месяца (по продажным ценам) (Инструкция по применению Плана счетов).

В рассматриваемой ситуации вышеуказанный процент составит 23,08%  $((36\ 000\ \text{руб.} + 180\ 000\ \text{руб.}) / (910\ 000\ \text{руб.} + 26\ 000\ \text{руб.}) \times 100\%)$ . Сумма наценки, приходящаяся на остаток непроданных товаров, составит 6000 руб.  $(26\ 000\ \text{руб.} \times 23,08\%)$ .

Соответственно, торговая наценка, относящаяся к реализованному товару, равна 210 000 руб.  $(36\ 000\ \text{руб.} + 180\ 000\ \text{руб.} - 6000\ \text{руб.})$ .

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Признана выручка от продажи товаров	50	90-1	910 000	Справка-расчет кассира-операциониста, Приходный кассовый ордер

Списана продажная стоимость реализованных товаров	90-2	41	910 000	Бухгалтерская справка
СТОРНО				
Торговая наценка, относящаяся к проданным товарам	90-2	42	210 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражен финансовый результат от продажи товаров (заключительными оборотами месяца, без учета иных доходов и расходов) (910 000 - (910 000 - 210 000))	90-9	99	210 000	Бухгалтерская справка-расчет

**Счет 43 "Готовая продукция"** предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции. Этот счет используется организациями, осуществляющими промышленную, сельскохозяйственную и иную производственную деятельность.

Готовые изделия, приобретенные для комплектации (стоимость которых не включается в себестоимость выпускаемой продукции организации) или в качестве товаров для продажи, учитываются на счете 41 "Товары". Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 "Готовая продукция" не отражается, а фактические затраты по ним по мере продажи списываются со счетов учета затрат на производство на счет 90 "Продажи".

Принятие к бухгалтерскому учету готовой продукции, изготовленной для продажи, в том числе и продукции, частично предназначенной для собственных нужд организации, отражается по дебету счета 43 "Готовая продукция" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)". Если готовая продукция полностью направляется для использования в самой организации, то она на счет 43 "Готовая продукция" может не приходоваться, а учитывается на счете 10 "Материалы" и других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции.

При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи готовой продукции ее стоимость списывается со счета 43 "Готовая продукция" в дебет счета 90 "Продажи".

Если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, экспорте продукции), то до момента признания выручки эта продукция учитывается на счете 45 "Товары отгруженные". При фактической отгрузке ее производится запись по кредиту счета 43 "Готовая продукция" в корреспонденции со счетом 45 "Товары отгруженные".

При учете готовой продукции на синтетическом счете 43 "Готовая продукция" по фактической производственной себестоимости в аналитическом учете движение ее отдельных наименований возможно отражать по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т.п.) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам. Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются организацией исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам отдельных изделий.

При списании готовой продукции со счета 43 "Готовая продукция" относящаяся к этой продукции сумма отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, определяется по проценту, исчисленному исходя из отношения отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца, к стоимости этой продукции по учетным ценам.

Суммы отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящиеся к

отгруженной и проданной продукции, отражаются по кредиту счета 43 "Готовая продукция" и дебету соответствующих счетов дополнительной или сторнированной записью, в зависимости от того, представляют ли они перерасход или экономию.

Аналитический учет по счету 43 "Готовая продукция" ведется по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.

Счет 43 "Готовая продукция" корреспондирует со счетами:

по дебету: 20 Основное производство, 23 Вспомогательные производства, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 40 Выпуск продукции (работ, услуг), 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 91 Прочие доходы и расходы;

по кредиту: 10 Материалы, 20 Основное производство, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 28 Брак в производстве, 44 Расходы на продажу, 45 Товары отгруженные 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 90 Продажи, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 97 Расходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки.

### **Рассмотрим ситуацию. Ситуация 1.**

#### **Содержание ситуации.**

Договорная стоимость реализованной продукции составляет 377 600 руб. (в том числе НДС 57 600 руб.). Оплата производится в следующем порядке: в течение трех дней после отгрузки продукции покупатель оплачивает 23 600 руб. (в том числе НДС 3600 руб.), а остальная сумма выплачивается ежемесячно по 59 000 руб. (шестью платежами). Фактическая себестоимость проданной продукции по данным бухгалтерского учета составляет 250 000 руб., что соответствует сумме прямых затрат на производство этой продукции по данным налогового учета. Доходы и расходы для целей

налогообложения прибыли организация определяет методом начисления.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете производственной организации продажу готовой продукции (оборудования) по договору поставки с рассрочкой ее оплаты.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Согласно ст. 506 Гражданского кодекса РФ по договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием.

Покупатель оплачивает поставляемые товары с соблюдением порядка и формы расчетов, предусмотренных договором поставки (п. 1 ст. 516 ГК РФ). В данном случае договором предусмотрена оплата товара в рассрочку. Такой договор считается заключенным, если в нем наряду с другими существенными условиями договора поставки указаны цена товара, порядок, сроки и размеры платежей (п. 1 ст. 488, п. 1 ст. 489, п. 5 ст. 454 ГК РФ).

До момента окончательного расчета с продавцом товар, проданный в рассрочку, признается находящимся в залоге у организации-продавца для обеспечения исполнения покупателем его обязанности по оплате товара (п. 5 ст. 488 ГК РФ).

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Доходы от реализации готовой продукции (выручка) в бухгалтерском учете являются доходами по обычным видам деятельности (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н). Сумма выручки признается

на дату выполнения условий, перечисленных в п. 12 ПБУ 9/99 (одним из которых является переход права собственности на продукцию к покупателю), в полной сумме дебиторской задолженности покупателя (п. 6.2 ПБУ 9/99).

При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи продукции отражается по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", и дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Одновременно себестоимость проданной продукции списывается с кредита счета 43 "Готовая продукция" в дебет счета 90, субсчет 90-2 "Себестоимость продаж" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Поскольку до момента окончательного расчета с покупателем готовая продукция признается находящейся в залоге у организации-продавца, то договорная стоимость готовой продукции отражается в учете организации-продавца на забалансовом счете 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные" (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Операции по реализации товаров (готовой продукции) на территории РФ признаются объектом налогообложения по НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ). Налоговая база определяется в порядке, установленном п. ст. 154 НК РФ.

Сумма НДС, начисленная с выручки от реализации готовой продукции, отражается по кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" в корреспонденции с дебетом счета 90, субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость".

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Для целей налогообложения прибыли выручка от реализации продукции (без учета НДС) признается доходом от реализации (п. 1 ст. 249, п. 1 ст. 248

НК РФ) на дату передачи права собственности на продукцию покупателю (п. 2 ст. 271 , п. 1 ст. 239 НК РФ). Сумма названного дохода уменьшается на сумму прямых и косвенных расходов в соответствии со статьями 318 и 319 НК РФ.

Результаты анализа и принятых решений систематизированы в таблице «Журнал учета хозяйственных операций».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерские записи при реализации готовой продукции				
Отражена выручка от продажи готовой продукции	62	90-1	377 600	Накладная на отпуск продукции
Списана фактическая себестоимость проданной готовой продукции	90-2	43	250 000	Бухгалтерская справка
Начислен НДС с суммы выручки	90-3	68-1	57 600	Счет-фактура
Отражена договорная стоимость проданной в рассрочку готовой продукции	008		377 600	Договор поставки, Бухгалтерская справка
Получена частичная оплата от покупателя	51	62	23 600	Выписка банка по расчетному счету
Ежемесячно в течение следующих шести месяцев				
Получена частичная оплата от покупателя ((377 600 - 23 600) / 6)	51	62	59 000	Выписка банка по расчетному счету
В месяце завершения расчетов				
Списана сумма обеспечения по проданной в рассрочку готовой продукции		008	377 600	Бухгалтерская справка

**Счет 44 "Расходы на продажу"** предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг.

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 "Расходы на продажу" могут быть отражены, в частности, следующие расходы: на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые

сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 "Расходы на продажу" могут быть отражены, в частности, следующие расходы (издержки обращения): на перевозку товаров; на оплату труда; на аренду; на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря; по хранению и подработке товаров; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию (свеклу, молоко, шерсть, хлопок, кожевенное сырье, лен, скот, птицу и др.), на счете 44 "Расходы на продажу" могут быть отражены, в частности, следующие расходы: общезаготовительные; на содержание заготовительных и приемных пунктов; на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

По дебету счета 44 "Расходы на продажу" накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 "Продажи". При частичном списании подлежат распределению:

- в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, - расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно, исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или другим соответствующим показателям);



- в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, - расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца);

- в организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, - в дебет счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" (расходы по заготовке сельскохозяйственного сырья) и (или) 11 "Животные на выращивании и откорме" (расходы по заготовке скота и птицы).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

Аналитический учет по счету 44 "Расходы на продажу" ведется по видам и статьям расходов.

Счет 44 "Расходы на продажу" корреспондирует со счетами:

по дебету: 02 Амортизация основных фондов, 04 Нематериальные активы, 05 Амортизация нематериальных активов, 10 Материалы, 16 Отклонение в стоимости материальных ценностей, 19 Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, 23 Вспомогательные производства, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 41 Товары, 42 Торговая наценка, 43 Готовая продукция, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 68 Расчеты по налогам и сборам, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 96 Резервы предстоящих расходов, 97 Расходы будущих периодов;

по кредиту: 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 15 Заготовление и приобретение материальных ценностей, 45 Товары

отгруженные, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 90 Продажи, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 99 Прибыли и убытки.

С целью углубления знаний по счету 44 «Расходы на продажу» рекомендуется ознакомиться с документами правовой базы СПС «Консультант Плюс»:

-Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению"

-Приказом Минсельхоза РФ от 29.01.2002 N 68 "Об утверждении Методических рекомендаций по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций"

-Приказом Минсельхоза РФ от 13.06.2001 N 654 "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению"

"Методическими рекомендациями по вопросам планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на предприятиях издательской деятельности" (согласовано МПТР РФ 25.11.2002) (см. Приложение 14. Номенклатура статей расходов на продажу (счет N 44)

- "Методическими рекомендациями по вопросам планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на полиграфических предприятиях" (согласовано МПТР РФ 25.11.2002) (см. Приложение 5. Номенклатура статей расходов на продажу (Счет N 44))

- а также с публикациями специалистов.

**Рассмотрим ситуации из практики:**

Ситуация 1. Перечисление оплаты за оказанные услуги по охране производственных помещений при УСН.

Ситуация 2. Перечисление оплаты за оказанные услуги по размещению рекламы в сети Интернет при УСН.

### **Решения необходимые для принятия по ситуациям 1 и 2**

**Рассмотрим условие 1** по ситуациям 1 и 2: если договор заключен с иностранным (в том числе белорусским или казахстанским) исполнителем

### **Решения по ситуациям 1 и 2 при условии 1**

Затраты на приобретение услуг, необходимых для осуществления производственной деятельности организации, учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности. Такие затраты признаются в оценке, определяемой исходя из договорной стоимости, исчисленной в рублях по курсу иностранной валюты, установленному Банком России на дату подписания акта приемки-сдачи оказанных услуг. Пересчет стоимости услуг после принятия оказанных услуг к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса иностранной валюты не производится (п. п. 5, 16 ПБУ 10/99, п. п. 4, 6 ПБУ 3/2006).

Сумма НДС, удержанная заказчиком в качестве налогового агента при перечислении оплаты за оказанные исполнителем услуги, отражается по дебету счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Решения по ситуациям 1 и 2 при условии 1 систематизированы в табличной форме в «Журнале регистрации хозяйственных операций»

Дебет	Кредит	Содержание операций
На дату принятия оказанных услуг		
20 (44 и др.)	60	Отражены расходы по оплате услуг <3>
На дату осуществления расчетов с исполнителем		
60	68	Отражен НДС, удержанный заказчиком в качестве налогового агента <2>
60	52	Оплачены услуги исполнителя (за вычетом удержанного НДС) <4>
68	51	Уплачен в бюджет удержанный НДС

Следует отметить, что если оказываемые организации услуги связаны с приобретением товаров (материалов, основных средств и др.), то стоимость этих услуг увеличивает стоимость указанных активов (п. 6 ПБУ 5/01, п. 8 ПБУ 6/01 и др.).

В случае, когда приобретение услуг обусловлено осуществлением прочих операций (не связанных с производством и реализацией продукции, товаров, работ, услуг), стоимость услуг включается в состав прочих расходов (п. п. 4, 11 ПБУ 10/99).

Бухгалтерская запись <2> (см. ссылку в таблице) приводится независимо от того, как определена договорная стоимость услуг: с учетом НДС или без него. Если договорная стоимость услуг установлена без учета НДС, заказчик - налоговый агент самостоятельно определяет налоговую базу - увеличивает стоимость услуг на сумму НДС. В этом случае исчисленная и уплаченная в бюджет РФ сумма НДС, по сути, является суммой НДС, удержанной из возможного дохода иностранного исполнителя. Подробнее см. раздел "УСН и бухучет при перечислении исполнителю оплаты за оказанные услуги".

Бухгалтерская запись <3> (см. ссылку в таблице) аргументируется следующим образом. Сумму НДС со стоимости оказанных услуг организация, применяющая УСН, может не отражать отдельно на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", а сделать данную запись на стоимость услуг исполнителя с учетом НДС, если такой порядок установлен ее учетной политикой. В ином случае сумма НДС принимается к учету по дебету счета 19 в корреспонденции с кредитом счета 60. Данная сумма списывается со счета 19 в дебет счета 20 "Основное производство" (44 "Расходы на продажу" и др.).

Бухгалтерская запись <4> (см. ссылку в таблице) аргументируется в ситуации 3. «О порядке признания курсовых разниц по расчетам с

иностранным исполнителем, если стоимость установлена и фактически оплачивается в иностранной валюте".

**Рассмотрим условие 2: если стоимость установлена и фактически оплачивается в иностранной валюте**

Стоимость оказанных исполнителем услуг отражается в учете в оценке в рублях по курсу иностранной валюты, на дату их принятия к учету. В последующем она не пересчитывается в связи с изменением курса иностранной валюты (пункты 4, 6, 10 ПБУ 3/2006).

Кредиторская задолженность перед исполнителем пересчитывается в рубли по курсу иностранной валюты, установленному Банком России на дату ее возникновения (на дату принятия к учету оказанных услуг), на отчетные даты (на последнее число каждого месяца) и на дату погашения этой задолженности (пункты 4, 5, 6 ПБУ 3/2006).

В результате пересчета кредиторской задолженности по курсу иностранной валюты, установленному Банком России на отчетные даты и на дату погашения задолженности, в бухгалтерском учете могут возникать положительные (отрицательные) курсовые разницы, которые учитываются на счете 91 "Прочие доходы и расходы" (субсчет 91-1 "Прочие доходы" или субсчет 91-2 "Прочие расходы") по правилам, установленным пунктами 5-7, 11-13 ПБУ 3/2006.

Решения по условию 2 систематизированы в таблице «Журнала регистрации хозяйственных операций».

Дебет	Кредит	Содержание операций
60 (91-2)	91-1 (60)	На отчетные даты и дату оплаты оказанных услуг отражена положительная (отрицательная) курсовая разница по расчетам с исполнителем, если по условиям договора стоимость услуг установлена и оплачивается в иностранной валюте
60	52	Погашена задолженность перед исполнителем

Приводим алгоритм действий при реализации договора по возмездному

оказанию услуг (заказчик имеется):

«А» Договор: налоги и бухгалтерский учет

1. Условие договора возмездного оказания услуг о предоплате (авансе)

По договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги (п. 1 ст. 779 ГК РФ).

Договор должен быть заключен в простой письменной форме (п. 1 ст. 161 ГК РФ). На основании договора возмездного оказания услуг предоставляются услуги связи, медицинские, ветеринарные, аудиторские, консультационные, информационные услуги, услуги по обучению, туристическому обслуживанию и т.д. (п. 2 ст. 779 ГК РФ).

К договору применяются общие положения о подряде (статьи 702-729 ГК РФ) и положения о бытовом подряде (статьи 730-739 ГК РФ), если это не противоречит нормам гл. 39 ГК РФ, а также особенностям предмета договора возмездного оказания услуг (ст. 783 ГК РФ).

Если заказчиком выступает гражданин, то к отношениям сторон также применяется Закон РФ от 07.02.1992 N 2300-1 "О защите прав потребителей".

**Существенные условия** - это условия, обязательные для договоров данного вида. Без них договор будет считаться незаключенным (ст. 432 ГК РФ).

Существенными условиями являются условия, определяющие конкретный вид оказываемой услуги (п. 1 ст. 779 ГК РФ).

Следует отметить, что в действующих отраслевых нормативных актах могут быть предусмотрены и иные существенные условия (см., например, Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности", Федеральный закон от 24.11.1996 N 132-ФЗ "Об основах туристской деятельности в Российской Федерации" и др.).

Не являются существенными условиями: условие о цене оказываемых услуг. При отсутствии в договоре такого условия цена определяется по правилам п. 3 ст. 424 ГК РФ (п. 54 Постановления Пленума Верховного Суда РФ N 6, Пленума ВАС РФ N 8 от 01.07.1996).

Условиями договора возмездного оказания услуг могут быть также:

-Условие договора возмездного оказания услуг о предоставлении скидки

-Условие договора возмездного оказания услуг о предоставлении коммерческого кредита

«Б»Принятие оказанных исполнителем услуг включает рассмотрение:

1. НДС при принятии оказанных исполнителем услуг
2. Налога на прибыль при принятии оказанных исполнителем услуг
3. Бухучета при принятии оказанных исполнителем услуг

«В» Перечисление исполнителю оплаты за оказанные услуги включает рассмотрение:

- 1 НДС при перечислении исполнителю оплаты за оказанные услуги
2. Налога на прибыль при перечислении исполнителю оплаты за оказанные услуги
3. Бухгалтерского учета при перечислении исполнителю оплаты за оказанные услуги

«Г» Возмещение расходов исполнителя включает рассмотрение:

1. Договора, налогов и бухучета
2. Условий договора возмездного оказания услуг о возмещении расходов исполнителя

Договором возмездного оказания услуг может быть предусмотрено, что заказчик не только уплачивает исполнителю причитающееся вознаграждение за оказание услуг, но и возмещает расходы, понесенные им в связи с исполнением обязательств по договору (например, расходы исполнителя по проезду, проживанию, расходы на мобильную связь и т.д.) (ст. 421 ГК РФ).

Формулировка договора в этом случае может быть следующей:

"Заказчик обязан компенсировать Исполнителю следующие понесенные и оплаченные им расходы, связанные с оказанием услуг по настоящему договору".

«Д» Отказ заказчика от исполнения договора (возмещение расходов по претензии) включает рассмотрение:

1. НДС при отказе заказчика от исполнения договора
2. Налога на прибыль при отказе заказчика от исполнения договора
3. Бухгалтерского учета при отказе заказчика от исполнения договора

«Е» Отказ исполнителя от исполнения договора (получение возмещения по претензии) включает рассмотрение:

1. НДС при отказе исполнителя от исполнения договора
2. Налога на прибыль при отказе исполнителя от исполнения договора
3. Бухгалтерского учета при отказе исполнителя от исполнения договора

«Ж» При использовании упрощенной системы налогообложения рассматриваются:

1. Договор, налоги и бухучет

1.1 Условия договора возмездного оказания услуг о предоплате (авансе) при УСН

1.2. Условие договора возмездного оказания услуг о предоставлении скидки при УСН

1.3. Условие договора возмездного оказания услуг о предоставлении коммерческого кредита при УСН

1.4. Условие договора возмездного оказания услуг о возмещении расходов исполнителя при УСН

2. УСН и бухучет при принятии оказанных исполнителем услуг

3. УСН и бухучет при перечислении исполнителю оплаты за оказанные услуги



4. УСН и бухучет при отказе заказчика от исполнения договора (возмещение расходов по претензии)

5. УСН и бухучет при отказе исполнителя от исполнения договора (получение возмещения по претензии)

«З» Отказ заказчика от исполнения договора (возмещение расходов по претензии)

1. НДС при отказе заказчика от исполнения договора

2. Налог на прибыль при отказе заказчика от исполнения договора

3. Бухучет при отказе заказчика от исполнения договора

«И» Отказ исполнителя от исполнения договора

1. УСН и бухучет при отказе исполнителя от исполнения договора (получение возмещения по претензии)

«К» Договор: налоги и бухучет

1. Условие договора возмездного оказания услуг о предоплате (авансе) при УСН

2. Условие договора возмездного оказания услуг о предоставлении скидки при УСН

3. Условие договора возмездного оказания услуг о предоставлении коммерческого кредита при УСН

4. Условие договора возмездного оказания услуг о возмещении расходов исполнителя при УСН

В соответствии с ГК РФ возможны и другие варианты и схемы.

**Счет 45 "Товары отгруженные"** предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции). На этом счете учитываются также готовые изделия, переданные другим организациям для продажи на комиссионных началах.

Товары отгруженные учитываются на счете 45 "Товары отгруженные" по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов по отгрузке продукции (товаров) (при их частичном списании).

Дебетуется счет 45 "Товары отгруженные" в корреспонденции со счетами 43 "Готовая продукция", 41 "Товары" в соответствии с оформленными документами (накладными, приемо-сдаточными актами и др.) по отгрузке готовых изделий (товаров) или передаче их для продажи на комиссионных началах.

Принятые на учет по счету 45 "Товары отгруженные" суммы списываются в дебет счета 90 "Продажи" одновременно с признанием выручки от продажи продукции (товаров) либо при поступлении извещения комиссионера о продаже переданных ему изделий.

Аналитический учет по счету 45 "Товары отгруженные" ведется по местам нахождения и отдельным видам отгруженной продукции (товаров).

Счет 45 "Товары отгруженные" корреспондирует со счетами:

по дебету: 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 20 Основное производство, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23 Вспомогательные производства, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 41 Товары, 43 Готовая продукция, 44 Расходы на продажу, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 91 Прочие доходы и расходы;

по кредиту: 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 90 Продажи, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 99 Прибыли и убытки.

С целью глубокого рассмотрения счета 45 «Товары отгруженные» рекомендуется обратиться к правовым документам:

-Приказу Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" (Счет 45 "Товары отгруженные")

-Приказу Минсельхоза РФ от 29.01.2002 N 68 "Об утверждении Методических рекомендаций по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций"(Счет 45 "Товары отгруженные")

-Приказу Минсельхоза РФ от 13.06.2001 N 654 "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению" (Счет 45 "Товары отгруженные")

- а также к публикациям специалистов и к СПС «Консультант Плюс».

### **Рассмотрим ситуации. Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Российская торговая организация (поставщик) реализовала белорусской компании (покупателю) партию медицинских товаров, приобретенных ею ранее у отечественного производителя. Указанные товары включены в Перечень важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, реализация которой на территории Российской Федерации не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 17.01.2002 N 19. Продажная стоимость товаров составляет 2 000 000 руб. Согласно условиям договора поставки обязанность по доставке товара до покупателя возложена на поставщика. Стоимость услуг по доставке товара, оказанных российской автотранспортной компанией в апреле, составила 150 000 руб. Оплата белорусским покупателем поставленного ему товара произведена в мае. В том же месяце организация оплатила услуги автотранспортной

компании. Фактическая себестоимость реализованных товаров (стоимость приобретения) составила в бухгалтерском и налоговом учете 1 200 000 руб. В налоговом учете организация применяет метод начисления.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете российской организации (поставщика) экспорт на территорию Республики Беларусь товаров. Операции по реализации этих товаров освобождены от налогообложения НДС на территории РФ.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Договор поставки заключен между российской и белорусской организациями. Стороны договора могут при заключении договора или в последующем выбрать по соглашению между собой право, которое подлежит применению к их правам и обязанностям по этому договору (п. 1 ст. 1210 Гражданского кодекса РФ).

В рассматриваемой ситуации исходим из предположения, что стороны договорились применять к указанному договору нормы российского права.

По договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием, а покупатель оплачивает поставляемые товары с соблюдением порядка и формы расчетов, предусмотренных договором поставки (ст. 506, п. 1 ст. 516 ГК РФ).

В рассматриваемой ситуации договором поставки предусмотрена обязанность поставщика доставить товар до покупателя (п. 1 ст. 510 ГК РФ).

Указанный договор считается исполненным с момента передачи

указанного товара автотранспортной компанией белорусскому покупателю (п. 1 ст. 458, п. 5 ст. 454, п. 1 ст. 509 ГК РФ). В момент передачи указанного товара происходит переход права собственности на товар к покупателю (п. 1 ст. 223, п. 1 ст. 224 ГК РФ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет и отчетность**

Бухгалтерский учет товаров, предназначенных для перепродажи, ведется на счете 41 "Товары" по их фактической себестоимости (пункты 2, 5, 6) Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

В рассматриваемой ситуации на дату передачи товаров автотранспортной компании для доставки до покупателя право собственности на них сохранено за организацией. Таким образом, на указанную дату фактическая себестоимость данных товаров списывается со счета 41 в дебет счета 45 "Товары отгруженные" (Инструкция по применению Плана счетов).

На дату перехода права собственности на товар к белорусскому покупателю организация признает выручку от реализации товаров в размере их договорной стоимости, что отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка" (п.п. 5, 6.1, 12) Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н). Одновременно фактическая себестоимость реализованного товара учитывается в составе расходов по обычным видам деятельности, что отражается записью по дебету счета 90, субсчет 90-2 "Себестоимость продаж", и кредиту счета 45 (п.п. 5, 9, 19

Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, Инструкция по применению Плана счетов).

Для организации-поставщика расходы, связанные с доставкой товара до покупателя, признаются расходами по обычным видам деятельности (п.п. 5, 7 ПБУ 10/99). Следовательно, стоимость услуг, оказанных автотранспортной компанией, отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 44 "Расходы на продажу" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Реализуемый товар экспортируется (вывозится) с территории одного государства - участника Таможенного союза (РФ) на территорию другого государства - участника Таможенного союза (Республики Беларусь). В этой ситуации российская организация (поставщик) обязана применять нормы, установленные Соглашением между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 "О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе" и Протоколом от 11.12.2009 "О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе" (статьи 1, 4 Соглашения, ст. 7 Налогового кодекса РФ).

Реализация товаров на территории РФ признается объектом налогообложения по НДС (п.п. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). В данном случае местом реализации товаров признается территория РФ, так как товары на момент начала отгрузки находились на территории РФ (абз. 3 п. 1 ст. 1 Протокола, абз. ст. 147 НК РФ).

Следует заметить, что нормы Соглашения и Протокола не предусматривают возможности освобождения от уплаты НДС операций по

экспорту отдельных товаров, в том числе и товаров, реализация которых на территории РФ не облагается НДС на основании пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ.

В данной ситуации при реализации медицинских товаров белорусскому покупателю налогообложение НДС производится по нулевой ставке при условии представления российской организацией в налоговый орган в течение 180 календарных дней с даты отгрузки (передачи) товаров документов, предусмотренных п. 2 ст. 1 Протокола (ст. 2 Соглашения, п.п. 1, 3 ст. 1 Протокола, п. 4 Письма Минфина России от 06.10.2010 N 03-07-15/131, Письмо Минфина России от 05.10.2010 N 03-07-08/277).

Следует заметить, что в случае непредставления указанных документов в установленный срок, НДС должен быть начислен по ставке 18% и уплачен в бюджет за тот налоговый период (квартал), на который приходится дата отгрузки данных товаров (п. 3 ст. 1 Протокола, ст. 163. п. 3 ст. 164 НК РФ).

При рассмотрении ситуации исходим из предположения, что все необходимые документы были представлены организацией в налоговый орган в установленный срок.

В общем случае при экспорте товаров с территории РФ на территорию Республики Беларусь организация имеет право на вычет сумм "входного" НДС по проданным товарам в том же порядке, который применяется в отношении товаров, экспортированных с территории РФ за пределы Таможенного союза (абз. 2 п. 1 ст. 1 Протокола). Данный порядок предусматривает, что вычет НДС производится на момент определения налоговой базы - на последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих обоснованность применения нулевой ставки НДС (пп. 2 п. 2 ст. 171, п. 3 ст. 172, п. 9 ст. 167 НК РФ).

Однако в рассматриваемой ситуации в силу пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ при приобретении медицинских товаров у отечественного производителя сумма НДС организации не предъявлялась и, следовательно, сумма "входного"

НДС, подлежащего вычету по указанным товарам, у организации отсутствует.

Оказанные российской автотранспортной компанией услуги по доставке товаров на территорию Республики Беларусь, как услуги по международной перевозке товаров, согласно пп. 2.1 п. 1 ст. 16 НК РФ, подлежат налогообложению НДС по налоговой ставке 0%. Следовательно, сумма "входного" НДС со стоимости оказанных транспортных услуг у организации отсутствует.

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Выручка от реализации товаров признается доходом от реализации на дату перехода права собственности на товары к белорусскому покупателю (пп. 1 п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 249, п.п. 1, 3 ст. 271 НК РФ).

При реализации товаров организация вправе уменьшить доходы от таких операций на сумму прямых расходов, к которым в данном случае относится стоимость приобретения товаров, определяемая в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения (пп. 3 п. 1 ст. 268, абз. 1, 2, 3 ст. 320 НК РФ).

Стоимость услуг по доставке товара до белорусского покупателя, оказанных автотранспортной компанией, организация признает в составе косвенных расходов на дату оказания данных услуг (пп. 3 п. 7 ст. 272, п. 1 ст. 268, абз. 3 ст. 320 НК РФ).

Решения по ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В апреле				
Списана фактическая себестоимость отгруженных товаров	45	41	1 200 000	Товарная накладная, Бухгалтерская справка-расчет
Отражена выручка от реализации товаров	62	90-1	2 000 000	Товарная накладная



Списана стоимость реализованных товаров	90-2	45	1 200 000	Бухгалтерская справка
Стоимость услуг по доставке товаров до грузополучателя, оказанных автотранспортной компанией, учтена в составе расходов на продажу,	44	60	150 000	Транспортная накладная
В мае				
Получена оплата от белорусского покупателя	51	62	2 000 000	Выписка банка по расчетному счету
Произведена оплата услуг автотранспортной компании	60	51	150 000	Выписка банка по расчетному счету

Поясним данные журнала. В соответствии с п. 1 ст. 785 ГК РФ по договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения и выдать его уполномоченному на получение груза лицу (получателю), а отправитель обязуется оплатить перевозку груза.

Заключение договора перевозки груза автомобильным транспортом подтверждается транспортной накладной. Транспортная накладная составляется грузоотправителем, если иное не предусмотрено договором перевозки груза (п. 2 ст. 285 ГК РФ, п. 6 Правил перевозок грузов автомобильным транспортом, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 15.04.2011 N 272).

Для исчисления НДС датой отгрузки признается дата первого по времени составления первичного бухгалтерского (учетного) документа, оформленного на покупателя товаров (первого перевозчика), либо дата выписки иного обязательного документа, предусмотренного законодательством государства - члена Таможенного союза для налогоплательщика НДС (п. 3 ст. 1 Протокола).

Вопрос о том, каким документом в целях налогообложения прибыли можно подтвердить затраты организации на перевозку груза автомобильным транспортом, является спорным. Подробно данный вопрос рассмотрен в Энциклопедии спорных ситуаций по налогу на прибыль, подготовленную

Компанией Консультант Плюс.

## **Ситуация 2.**

**Содержание ситуации.** По договору мены в феврале организация отгрузила полностью оплаченный товар, фактическая себестоимость которого составила 70 000 руб., что соответствует его покупной цене. Договором мены установлена стоимость обмениваемых товаров в размере 118 000 руб. В марте получены товары от контрагента. При этом организации предъявлен НДС к уплате в сумме 18 000 руб. Стороны договора мены не являются взаимозависимыми лицами.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации, применяющей УСН, операции по обмену товарами, если договором мены установлена стоимость обмениваемого имущества, а право собственности на него переходит после исполнения обязательств обеими сторонами. Товар от контрагента получен организацией в месяце, следующем за месяцем отгрузки собственного товара.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

По договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен (п.п. 1, 2 ст. 567 Гражданского кодекса РФ).

Товары, подлежащие обмену, предполагаются равноценными, если иное не вытекает из договора мены (п.1 ст. 568 ГК РФ).

В рассматриваемой ситуации право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать

соответствующие товары обеими сторонами (ст. 570 ГК РФ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Право собственности на товар, переданный организацией по договору мены, переходит к контрагенту в месяце, следующем за месяцем отгрузки этого товара. Поэтому отгруженный товар не списывается с бухгалтерского учета организации, а отражается на счете 45 "Товары отгруженные". Стоимость товаров, учитываемых на счете 45, складывается из фактической себестоимости отгруженных товаров и расходов по отгрузке. В рассматриваемой ситуации организация не понесла расходов по отгрузке. Таким образом стоимость товара, отраженная на счете 45, равна его фактической себестоимости (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

На дату получения имущества от контрагента в бухгалтерском учете признается доход от обычных видов деятельности (выручка от реализации товара) (п.п. 5, 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

По договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, величина выручки от реализации товара определяется как стоимость ценностей, подлежащих получению организацией (п. 6.3 ПБУ 9/99). В рассматриваемой ситуации договором мены установлена стоимость подлежащих получению товаров в сумме 118 000 руб. Таким образом, в учете организации производится бухгалтерская запись по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" в корреспонденции с кредитом счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", на эту сумму. Одновременно стоимость отгруженного товара, сформированная на счете 45, списывается в дебет счета 90, субсчет 90-2

"Себестоимость продаж" (п.п. 5, 7, 9 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, Инструкция по применению Плана счетов).

Товары, полученные организацией в марте, принимаются к учету в качестве материально-производственных запасов (МПЗ) по фактической себестоимости (п.п. 2, 5 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н).

Фактической себестоимостью МПЗ, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. В данном случае стоимость товаров определяется исходя из цены, установленной договором мены (п. 10 ПБУ 5/01). Напомним, что, поскольку организация применяет УСН и не является плательщиком НДС, сумма предъявленного поставщиком товара НДС учитывается в стоимости этих товаров (пп. 3 п. 2 ст. 170, п. 2 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ).

При этом производится бухгалтерская запись по дебету счета 41 "Товары" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (Инструкция по применению Плана счетов).

Исполнение взаимных обязательств по договору мены отражается по дебету счета 60 и кредиту счета 62.

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

Выручка от реализации товара включается в состав доходов от реализации (п. 1 ст. 346.15, п. 1 ст. 249 НК РФ).

При этом доход, полученный в натуральной форме, учитывается по рыночным ценам с учетом положений ст. 105.3 НК РФ (п. 4 ст. 346.18 НК РФ). Стороны сделки в данном случае не являются взаимозависимыми

лицами, поэтому выручка для целей исчисления налоговой базы признается в сумме, определенной договором мены (п. 1 ст. 105.3 НК РФ).

Отметим, что для целей применения УСН датой получения дохода в рассматриваемой ситуации является дата получения товара от контрагента (п. 1 ст. 346.17 НК РФ).

Одновременно на дату перехода права собственности на товар организация включает в состав расходов стоимость приобретения товара, отгруженного по договору мены, и сумму НДС, предъявленную ей при приобретении этого товара (пп.8 п. 1 ст. 346.13, пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 29.06.2010 N 808/10 по делу N А33-1659/2009, Письмо ФНС России от 24.11.2010 N ШС-37-3/16197@ "О направлении Письма Министерства финансов Российской Федерации от 29.10.2010 N 03-11-09/95").

Глава 26.2 НК РФ не содержит специальных правил определения цены имущества, полученного по договору мены. Считаем, что стоимость полученных товаров равна сумме дохода, признанного исходя из цены, установленной договором мены, и включается в состав расходов в периоде реализации этих товаров (п. 4 ст. 346,18, пп. 23 п. 1 ст. 346.16, пп. 2 п. 2 ст. 346.17НК РФ, см. также Постановление Президиума ВАС РФ N 808/10, Письмо ФНС России N ШС-37-3/16197@). НДС, предъявленный поставщиком товаров, признается расходом в аналогичном порядке (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Решения по ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В феврале				
Отгружен товар по договору мены, право собственности на который перейдет к контрагенту в следующем месяце	45	41	70 000	Товарная накладная, Бухгалтерская справка
В марте				

Отражена выручка от реализации отгруженного товара	62	90-1	118 000	Договор мены, Товарная накладная
Списана фактическая себестоимость реализованного товара	90-2	45	70 000	Бухгалтерская справка
Отражена фактическая себестоимость приобретенных по договору мены товаров <*>	41	60	118 000	Договор мены, Товарная накладная, Акт о приемке товаров
Отражено исполнение обязательств по договору мены	60	62	118 000	Бухгалтерская справка

Следует отметить, что организация, применяющая УСН, вправе не отражать предъявленную ей сумму НДС на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", а сразу включить в стоимость товаров, если такой порядок учета закреплен в ее учетной политике.

**Счет 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам"** предназначен для обобщения информации о законченных в соответствии с заключенными договорами этапах работ, имеющих самостоятельное значение. Этот счет используется при необходимости организациями, выполняющими работы долгосрочного характера, начальные и конечные сроки выполнения которых обычно относятся к разным отчетным периодам (строительные, научные, проектные, геологические и т.п.).

По дебету счета 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам" учитывается стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, принятых в установленном порядке, в корреспонденции со счетом 90 "Продажи". Одновременно сумма затрат по законченным и принятым этапам работ списывается с кредита счета 20 "Основное производство" в дебет счета 90 "Продажи". Суммы поступивших от заказчиков средств в оплату законченных и принятых этапов отражается по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

По окончании всей работы в целом оплаченная заказчиком стоимость этапов, учтенная на счете 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам", списывается в дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Стоимость полностью законченных работ, учтенная на счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", погашается за счет ранее полученных авансов и сумм, полученных от заказчика в окончательный расчет в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

Аналитический учет по счету 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам" ведется по видам работ.

Счет 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам" корреспондирует со счетами:

по дебету: 90 Продажи

по кредиту: 62 Расчеты с покупателями и заказчиками.

Для более глубокого понимания сущности счета 46 и его взаимосвязь с другими счетами рекомендуется рассмотреть:

-Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" (Счет 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам")

-Приказ Минсельхоза РФ от 29.01.2002 N 68 "Об утверждении Методических рекомендаций по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций" (Счет 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам")

-Приказ Минсельхоза РФ от 13.06.2001 N 654 "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению" (Счет 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам")

-Путеводитель по ИБ "Корреспонденция счетов"

(Учет выручки по мере сдачи этапов незавершенных работ)

-а также публикации рассматриваемому вопросу.

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации** Согласно заключенному договору подряда общая стоимость работ по договору составляет 708 000 руб. (в том числе НДС 108 000 руб.) и оплачивается заказчиком авансом (в январе). Договорная стоимость I этапа работ составляет 118 000 руб. (в том числе НДС 18 000 руб.), стоимость II этапа - 354 000 руб. (в том числе НДС 54 000 руб.), а стоимость III этапа - 236 000 руб. (в том числе НДС 36 000 руб.). Срок сдачи I этапа работ - февраль, II этапа - май, III этапа - июль.

Фактические затраты на выполнение работ равны сумме прямых затрат по данным налогового учета и составляют: по I этапу - 75 000 руб., по II этапу - 275 000 руб., по III этапу - 170 000 руб.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-подрядчика расчеты с заказчиком по договору подряда, если учетной политикой организации предусмотрено применение счета 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам". В соответствии с договором право собственности на результаты выполненных работ переходит к заказчику по мере сдачи ему отдельных этапов работ.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

В договоре подряда указываются начальный и конечный сроки выполнения работы. По согласованию между сторонами в договоре могут быть предусмотрены также сроки завершения отдельных этапов работы (промежуточные сроки) (п. 1 ст. 708 Гражданского кодекса РФ).



Заказчик, получивший сообщение подрядчика о готовности к сдаче результата выполненного этапа работ, обязан немедленно приступить к его приемке (п. 1 ст. 753 ГК РФ). Заказчик, предварительно принявший результат отдельного этапа работ, несет риск последствий гибели или повреждения результата работ, которые произошли не по вине подрядчика (п. 3 ст. 753 ГК РФ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Сумма аванса, полученная от заказчика в счет выполнения работ по договору подряда, не признается доходом организации, а отражается в составе кредиторской задолженности (п. п. 3, 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

Выручка организации-подрядчика от выполнения работ по договору подряда является для нее доходом от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99). Согласно п. 13 ПБУ 9/99 организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ по мере готовности работы или по завершении выполнения работы в целом. В рассматриваемой ситуации учетной политикой организации предусмотрено признание выручки от выполнения работ по мере их выполнения (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н, см. также Письмо Минфина России от 26.10.2005 N 07-05-06/279). В таком случае стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, принятых в установленном порядке, учитывается по дебету счета 46 в корреспонденции со счетом 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). Одновременно в дебет счета 90, субсчет 90-2

"Себестоимость продаж", списывается фактическая себестоимость выполненных этапов работ, отраженная на счете 20 "Основное производство".

По окончании всей работы в целом оплаченная заказчиком стоимость этапов, учтенная на счете 46, списывается в дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Выполнение работ на территории РФ признается объектом налогообложения по НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ). При получении аванса в счет оплаты работ по договору подряда организация-подрядчик определяет налоговую базу по НДС как полученную сумму аванса с учетом НДС и применяет к ней налоговую ставку 18/118 (пп. 2 п. 1 ст. 167, абз. 2 п. 1 ст. 154, п. 4 ст. 164 НК РФ).

На даты сдачи заказчику каждого из этапов работ организация-подрядчик вновь определяет налоговую базу по НДС (п. 14 ст. 167 НК РФ). Налоговая база определяется ею как договорная стоимость выполненного этапа работ без учета НДС (п. 1 ст. 154 НК РФ). К данной налоговой базе применяется налоговая ставка 18% (п. 3 ст. 164 НК РФ).

При этом у организации возникает право на вычет НДС, исчисленного с суммы полученного аванса (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Выручка от реализации работ (без учета НДС) признается организацией доходом от реализации (п. 1 ст. 249, п. 1 ст. 148 НК РФ).

При применении организацией метода начисления на дату получения аванса от заказчика доход от реализации работ не признается (пп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ). Поскольку в рассматриваемой ситуации право собственности на результаты выполненных работ переходит к заказчику по мере сдачи ему отдельных этапов работ, то и выручка от выполнения работ включается

организацией в доходы по мере подписания актов о приемке выполненных этапов работ, то есть в том же порядке, что и в бухгалтерском учете (п. 3 ст. 271, п. 1 ст. 39 НК РФ).

Расходы, связанные с выполнением работ, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль с учетом требований статьи 318, 319 НК РФ.

При применении организацией кассового метода признания доходов и расходов, датой получения дохода она признает день поступления аванса в счет оплаты работ (в рассматриваемой ситуации - в январе) (п. 2 ст. 273 НК РФ, п. 8 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (Приложение к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98)).

Расходами при применении кассового метода признаются произведенные затраты после фактической оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ).

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

При применении кассового метода полученный от заказчика аванс включается в доходы в налоговом учете в январе, а в бухгалтерском учете доход признается по мере сдачи выполненных этапов работ заказчику. Следовательно, в январе в учете организации возникает вычитаемая временная разница, которая приводит к образованию отложенного налогового актива (п.п. 11, 14 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н). Указанные разница и актив уменьшаются (погашаются) по мере сдачи выполненных этапов работ и признания выручки в бухгалтерском учете (п. 17 ПБУ 18/02).

Решения по рассматриваемой ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Обозначения субсчетов, используемые в таблице к балансовому счету 68

"Расчеты по налогам и сборам":

68-1 "Расчеты по НДС";

68-2 "Расчеты по налогу на прибыль".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В январе				
Получен аванс от заказчика в счет оплаты работ	51	62	708 000	Выписка банка по расчетному счету
Начислен НДС с суммы полученного аванса (708 000 x 18 / 118)	62-НДС 76-НДС	68-1	108 000	Счет-фактура
Отражен отложенный налоговый актив ((708 000 - 108 000) x 20%)	09	68-2	120 000	Бухгалтерская справка-расчет
В феврале				
Отражена выручка от выполнения I этапа работ	46	90-1	118 000	Акт о приемке выполненных работ, Справка о стоимости выполненных работ и затрат
Списаны фактические затраты на выполнение I этапа работ	90-2	20	75 000	Бухгалтерская справка
Начислен НДС при реализации работ	90-3	68-1	18 000	Счет-фактура
Принят к вычету НДС с суммы аванса (в части, относящейся к стоимости выполненных работ)	68-1	62-НДС (76-НДС)	18 000	Счет-фактура
Уменьшен отложенный налоговый актив <***> ((118 000 - 18 000) x 20%)	68-2	09	20 000	Бухгалтерская справка-расчет
В мае				
Отражена выручка от выполнения II этапа работ	46	90-1	354 000	Акт о приемке выполненных работ, Справка о стоимости выполненных работ и затрат
Списаны фактические затраты на выполнение II этапа работ	90-2	20	275 000	Бухгалтерская справка
Начислен НДС при реализации работ	90-3	68-1	54 000	Счет-фактура
Принят к вычету НДС с суммы аванса (в части, относящейся к стоимости выполненных работ)	68-1	62-НДС (76-НДС)	54 000	Счет-фактура
Уменьшен отложенный налоговый актив <***> ((354 000 - 54 000) x 20%)	68-2	09	60 000	Бухгалтерская справка-расчет
В июле				

Отражена выручка от выполнения III этапа работ	46	90-1	236 000	Акт о приемке выполненных работ, Справка о стоимости выполненных работ и затрат
Списаны фактические затраты на выполнение III этапа работ	90-2	20	170 000	Бухгалтерская справка
Начислен НДС при реализации работ	90-3	68-1	36 000	Счет-фактура
Принят к вычету НДС с суммы аванса (в части, относящейся к стоимости выполненных работ)	68-1	62-НДС (76-1)	36 000	Счет-фактура
Уменьшен отложенный налоговый актив ((236 000 - 36 000) x 20%)	68-2	09	40 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражено исполнение обязательств по договору	62	46	708 000	Бухгалтерская справка

Следует отметить, что в результате различного порядка признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете могут возникать временные разницы, отложенные налоговые активы и обязательства, учитываемые по правилам ПБУ 18/02. Такие разницы здесь не рассматриваются.

Данная запись производится организацией только в случае применения кассового метода в налоговом учете.

## **Ситуация 2.**

**Содержание ситуации.** Сдача результатов НИОКР по договору производится в два этапа. Стоимость первого этапа - 5 000 000 руб., стоимость второго этапа - 7 000 000 руб. Работы выполняются на условиях 100%-ной предоплаты каждого этапа работ. Фактическая себестоимость работ составила: I этапа - 4 000 000 руб., II этапа - 6 000 000 руб. Все права на использование результатов выполненных работ принадлежат в соответствии с договором заказчику.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-исполнителя выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР) по разработке новой технологии выпуска продукции по договору с заказчиком.

Договором предусмотрена поэтапная сдача заказчику результатов выполненных работ, а учетной политикой предусмотрено применение счета 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам".

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

По договору на выполнение научно-исследовательских работ исполнитель обязуется провести обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования, а по договору на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ - разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию, а заказчик обязуется принять работу и оплатить ее (п. 1 ст. 769 Гражданского кодекса РФ).

Договор с исполнителем может охватывать как весь цикл проведения исследования, разработки и изготовления образцов, так и отдельные его этапы (элементы) (п. 2 ст. 769 ГК РФ).

В данном случае все права на использование результатов выполненных работ принадлежат в соответствии с договором заказчику (п. 4 ст. 769, п. 1 ст. 772 ГК РФ).

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Затраты исполнителя, связанные с выполнением каждого из этапов НИОКР по договору с заказчиком, признаются расходами по обычным видам деятельности, учитываются на счете 20 "Основное производство" и списываются в дебет счета 90 "Продажи", субсчет 90-2 "Себестоимость продаж", на дату признания выручки от выполнения НИОКР (пункты 5, 9, 19 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Выручка от выполнения НИОКР в размере договорной стоимости работ признается исполнителем доходом от обычных видов деятельности в данном

случае на даты принятия заказчиком отдельных этапов выполненных НИОКР (что оформляется актами приемки-сдачи выполненных работ (актом сдачи-приемки научно-технической продукции)) (п.п. 5, 6.1, 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, п. 13 Положения о договорах на создание (передачу) научно-технической продукции, утвержденного Постановлением ГКНТ СССР от 19.11.1987 N 435).

В рассматриваемой ситуации организация, в соответствии с учетной политикой, ведет учет расчетов с заказчиком по выполненным отдельным этапам НИОКР с использованием счета 46 (п.п. 7, 8 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н).

В таком случае стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, принятых в установленном порядке, отражается по дебету счета 46 в корреспонденции со счетом 90, субсчет 90-1 "Выручка" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). Одновременно списывается фактическая себестоимость выполненных этапов работ.

По окончании всех НИОКР в целом оплаченная заказчиком стоимость этапов, учтенная на счете 46, списывается в дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Соответственно, суммы, полученные от заказчика в качестве предоплаты каждого из этапов выполняемых НИОКР, отражаются в качестве кредиторской задолженности перед заказчиком в данном случае до момента окончания всех НИОКР (на счете 62) (п.п. 3, 12 ПБУ 9/99).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Выполнение организациями научно-исследовательских, опытно-

конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новых продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, освобождается от НДС на основании пп. 16.1 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ (при условии, что в состав выполняемых работ включаются виды деятельности, приведенные в указанном подпункте) (по данному вопросу см. также Письма Минфина России от 30.03.2009 № 03-07-07/25, УФНС России по г. Москве от 16.02.2009 № 16-15/013746).

Соответственно, не подлежат налогообложению НДС и суммы предоплаты, полученные от заказчика на выполнение отдельных этапов указанных НИОКР (п. 1 ст. 154 НК РФ).

Для применения указанной льготы организация обязана обеспечить ведение отдельного учета необлагаемых НДС операций и операций, подлежащих налогообложению НДС (п. 4 ст. 149 НК РФ).

При этом суммы НДС, предъявленные организации при приобретении товаров (работ, услуг), используемых для выполнения НИОКР, освобождаемых от налогообложения НДС, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) (пп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Сумма полученной от заказчика предоплаты в состав доходов исполнителя не включается (пп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Выручка от выполнения НИОКР признается у организации-исполнителя доходом от реализации на дату принятия выполненных НИОКР заказчиком (дату подписания актов сдачи-приемки отдельных этапов выполненных работ) (при применении для учета доходов и расходов метода начисления) (п. 1 ст. 249, п. 3 ст. 271 НК РФ).

Затраты, связанные с выполнением НИОКР, удовлетворяющие требованиям, приведенным в п. 1 ст. 252 НК РФ, организация признает в составе расходов в порядке, установленном статьями 318, 319 НК РФ (п. 10



ст. 262 НК РФ).

Прямые расходы, связанные с выполнением НИОКР, относятся к текущим расходам того отчетного (налогового) периода, в котором признана выручка от выполнения отдельного этапа НИОКР (абз. 2 п. 2 ст. 318 НК РФ).

Косвенные расходы, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода (абз. 1 п. 2 ст. 318 НК РФ).

Решения по рассматриваемой ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату получения предоплаты за I этап НИОКР				
Получены денежные средства от заказчика на выполнение I этапа НИОКР	51	62	5 000 000	Договор на выполнение НИОКР, Выписка банка по расчетному счету
На дату принятия заказчиком результатов I этапа НИОКР				
Признана выручка от выполнения I этапа НИОКР	46	90-1	5 000 000	Акт сдачи-приемки выполненных работ
Списана себестоимость выполненных НИОКР	90-2	20	4 500 000	Бухгалтерская справка-расчет
На дату получения предоплаты за II этап НИОКР				
Получены денежные средства от заказчика на выполнение II этапа НИОКР	51	62	7 000 000	Договор на выполнение НИОКР, Выписка банка по расчетному счету
На дату принятия заказчиком результатов II этапа НИОКР				
Признана выручка от выполнения II этапа НИОКР	46	90-1	7 000 000	Акт сдачи-приемки выполненных работ
Списана себестоимость выполненных НИОКР	90-2	20	6 000 000	Бухгалтерская справка-расчет
Списана стоимость полностью завершенных НИОКР (5 000 000 + 7 000 000)	62	46	12 000 000	Бухгалтерская справка-расчет

Следует отметить, что организация, выполняющая НИОКР в качестве исполнителя по договору с заказчиком, не применяет Положение по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-

конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 115н (п. 1 ПБУ 17/02).

Учет затрат исполнителя, связанных с выполнением НИОКР, производится в порядке, изложенном в Типовых методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции, утвержденных Миннауки России 15.06.1994 N ОР-22-2-46.

Организация вправе отказаться от освобождения от налогообложения НДС операций по выполнению НИОКР, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в качестве налогоплательщика в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого организация намерена отказаться от освобождения или приостановить его использование (п. 5 ст. 149 НК РФ).

В рассматриваемой ситуации исходим из предположения, что в налоговом учете все затраты, связанные с выполнением НИОКР, учитываются в составе прямых расходов, т.е. формируют налоговую базу по налогу на прибыль в том же отчетном периоде, в котором они участвуют в формировании финансового результата в бухгалтерском учете. Соответственно, налогооблагаемых временных разниц и соответствующих им отложенных налоговых обязательств не возникает (п.п. 12, 15 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н.

## **7.7. Раскрытие информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности**

Для работы над темой рекомендуется рассмотреть правовые документы:

-Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н

(ред. от 04.12.2012) "О формах бухгалтерской отчетности организаций"

-Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н

(ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету  
"Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)"

-Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 N 44н

(ред. от 25.10.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету  
"Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01"

-Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 28.06.2013)

"О бухгалтерском учете"

-Приказ ФНС РФ от 25.02.2011 N ММВ-7-6/179@

"Об утверждении форматов представления налоговых деклараций,  
бухгалтерской отчетности и иных документов, служащих основанием для  
исчисления и уплаты налогов и сборов, в электронном виде (на основе XML)  
(версия 5)"

-Информация Минфина России N ПЗ-10/2012

"О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря  
2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"

-Письмо ФНС России от 21.08.2012 N ЕД-4-3/13838@

"О направлении письма Минфина России от 17.07.2012 N 03-11-10/29"  
(вместе с Письмом Минфина России от 17.07.2012 N 03-11-10/29)

-Информация Минфина РФ N ПЗ-3/2012 "Об упрощенной системе  
бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого  
предпринимательства"

-Письмо ФНС РФ от 15.07.2009 N ШС-22-3/566@

"Об отсутствии обязанности по представлению в налоговые органы  
бухгалтерской отчетности организациями, применяющими упрощенную  
систему налогообложения"

-Информация Минфина РФ от 11.06.2009

"Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства"

-Письмо Минфина РФ от 23.12.2005 N 07-05-06/353

<Вопросы по бухгалтерской отчетности

-а также Тематические подборки специалистов Консультант Плюс и другие публикации специалистов.

Материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией (распределением по группам (видам)) исходя из способа использования в производстве продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации.

На конец отчетного года материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов.

Материально-производственные запасы, которые морально устарели, потеряли свое первоначальное качество, либо снизилась их текущая рыночная стоимость и стоимость продажи, - отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя - выше текущей рыночной стоимости.

Материально-производственные запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути, либо переданные покупателю под залог, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

-о способах оценки материально-производственных запасов по их группам (видам);

-о последствиях изменений способов оценки материально-производственных запасов;

-о стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог;

-о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Следует обратиться к разделу 4 «Запасы» Приказа Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 04.12.2012) "О формах бухгалтерской отчетности организаций", где в подразделах к разделу 4 рассматриваются: 4.1. Наличие и движение запасов, 4.2. Запасы в залоге (См. Практическое пособие по годовой бухгалтерской отчетности – 2012 (Консультант Плюс).

Рассмотрим строку 1210 "Запасы" Бухгалтерского баланса.

По данной строке Бухгалтерского баланса отражается информация о запасах организации, а именно (п. 20 ПБУ 4/99):

- о предметах труда, предназначенных для обработки, переработки или использования в производстве либо для хозяйственных нужд;

- о средствах труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав средств в обороте;

- о затратах в незавершенном производстве;

- о готовой продукции (продуктах производства);

- о товарах;

- о расходах будущих периодов и т.п.

Уровень детализации пояснений (в частности, к строке 1210 "Запасы" Бухгалтерского баланса) определяется существенностью показателей и

зависит от совокупности качественных и количественных факторов (абз. 2 п. 11 ПБУ 4/99, п. 3 Приказа Минфина России N 66н, Письмо Минфина России от 24.01.2011 N 07-02-18/01).

Например, в таблице 4.1 может быть обособленно приведена информация по таким укрупненным группам запасов:

- сырье и материалы;
- готовая продукция;
- товары (включая товары отгруженные, право собственности на которые не перешло к покупателю);
- затраты в незавершенном производстве (включая полуфабрикаты собственного производства);
- расходы будущих периодов;
- животные на выращивании и откорме.

МПЗ могут быть также разделены на группы в зависимости от направления их использования:

- а) МПЗ, используемые при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнении работ, оказании услуг);
- б) МПЗ, используемые для управленческих нужд организации.

При этом показатели строки 1210 "Запасы" в Бухгалтерском балансе и, соответственно, показатели строк 5400 "Запасы - всего за 2012 г." и 5420 "Запасы - всего за 2011 г." таблицы 4.1 Пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах могут превышать сумму расшифровывающих их показателей, приведенных в остальных строках таблицы 4.1, если информация не обо всех группах запасов признана существенной для обособленного представления в отчетности.

Рассмотрим общие правила заполнения таблицы 4.1 "Наличие и движение запасов".

Таблица 4.1 содержит три основные группы показателей:

- на начало года;
- изменения за период;
- на конец периода.

В первой и третьей группах выделяются графы:

- себестоимость;
- величина резерва под снижение стоимости.

Показатели указанных граф представляют собой развернутое представление балансовой стоимости запасов организации на начало года и на конец периода (напомним, что в Бухгалтерском балансе стоимость запасов приводится за вычетом созданного резерва под снижение их стоимости (п. 35 ПБУ 4/99)). То есть разность показателей граф "На конец периода. Себестоимость" и "На конец периода. Величина резерва под снижение стоимости" по строке 5400 "Запасы - всего. За отчетный год" таблицы 4.1 Пояснений дает показатель графы "На 31 декабря отчетного года" по строке 1210 "Запасы" Бухгалтерского баланса.

При заполнении граф из группы "Изменения за период" следует придерживаться следующего порядка:

- в графе "поступления и затраты" отражаются дебетовые обороты по счетам учета МПЗ и затрат, если эти счета не корреспондируют с кредитом счетов учета других МПЗ и затрат. В частности, в этой графе можно показывать стоимость МПЗ, приобретаемых у контрагентов, увеличение стоимости незавершенного производства (за исключением стоимости отпущенных в производство материалов);

- в графе "выбыло - себестоимость" отражается информация только о кредитовых оборотах по счетам учета МПЗ и затрат, если эти счета не корреспондируют с кредитом счетов учета других МПЗ и затрат. Например, в этой графе может указываться себестоимость проданной продукции, товаров, затраты на выполнение сданных заказчику работ, списанные в себестоимость

продаж;

- в графу "оборот запасов между их группами (видами)" вносятся данные об оборотах по операциям, отражающим перемещение запасов между их группами. Например, в этой графе показываются стоимость сырья и материалов, переданных в производство, фактическая себестоимость приходуемой (законченной производством) готовой продукции.

Рассмотрим по какой стоимости запасы отражаются в таблице 4.1 "Наличие и движение запасов".

В графах "На начало года. Себестоимость" и "На конец периода. Себестоимость" построчно по каждому виду имеющихся запасов отражается стоимость, по которой запасы приняты к учету в соответствии с нормами ПБУ и учетной политикой организации. По этой же стоимости они отражаются и в строке 1210 Бухгалтерского баланса, за исключением тех случаев, когда под снижение стоимости запасов создавался резерв.

В случае если запасы морально устарели, полностью или частично утратили свои первоначальные свойства или их рыночная стоимость снизилась ниже фактической себестоимости, на разницу между фактической себестоимостью и рыночной стоимостью запасов организация создает резерв под снижение стоимости материальных ценностей, признающийся оценочным значением (п. 25 ПБУ 5/01, п. 62 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, п. 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, п. п. 17, 61 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме, п. 3 ПБУ 21/2008). Соответственно, во всех перечисленных выше случаях величина резерва под снижение стоимости запасов, созданного на отчетные даты, указывается в соответствующих графах.

Рассмотрим какие данные бухучета используются для заполнения



таблицы 4.1 "Наличие и движение запасов".

Организации самостоятельно определяют виды (группы) запасов, информация о которых подлежит раскрытию в таблице 4.1. Рассмотрим порядок формирования показателей по следующим видам активов, представленных в строках таблицы 4.1, например:

строка 5401 - сырье и материалы;

строка 5402 - НЗП;

строка 5403 - готовая продукция;

строка 5404 - товары;

строка 5405 - расходы будущих периодов;

строка 5406 - животные на выращивании и откорме.

Необходимые для заполнения таблицы 4.1 показатели определяются на основе данных бухгалтерского учета. При этом показатели итоговой строки 5400 "Запасы - всего за отчетный год" могут определяться путем суммирования показателей расшифровывающих строк по соответствующим графам (если информация обо всех имеющихся у организации видах запасов признана достаточно существенной для обособленного отражения в Пояснениях к Бухгалтерскому балансу) либо на основе данных бухгалтерского учета (если информация не обо всех видах запасов существенна для организации).

Показатель графы "Изменения за период. Выбыло. Резерв под снижение стоимости" указывается без круглых скобок, так как представляет собой уменьшение регулирующей величины.

Показатель графы "Изменения за период. Убытков от снижения стоимости" указывается в круглых скобках, если в отчетном периоде кредитовый оборот по счету 14 превышает дебетовый оборот по счету 14 (за исключением сумм резервов, восстановленных в связи с выбытием сырья и материалов). В этом случае он увеличивает отрицательный показатель графы

"На конец периода. Величина резерва под снижение стоимости".

Если же кредитовый оборот по счету 14 меньше дебетового оборота по этому счету (кроме сумм резервов, восстановленных в связи с выбытием сырья и материалов), то показатель графы "Изменения за период. Убытков от снижения стоимости" указывается без круглых скобок и уменьшает отрицательный показатель графы "На конец периода. Величина резерва под снижение стоимости".

Если в результате применений приведенного алгоритма получена отрицательная величина, то она указывается в круглых скобках.

Показатель графы "На конец периода. Себестоимость" по строке 5401 "Сырье и материалы. За отчетный год" определяется в порядке, аналогичном порядку определения показателя графы "На начало года. Себестоимость" по этой строке:

Если сальдо по счету 16 (аналитический счет учета отклонений фактической себестоимости сырья и материалов от учетных цен) дебетовое, то его величина прибавляется, а если кредитовое - вычитается.

Из дебетового оборота по счету 14 исключаются только суммы резервов, восстановленных в связи с выбытием сырья и материалов (указанных в графе "Изменения за период. Выбыло. Резерв под снижение стоимости"). Резервы, восстановленные в связи со списанием запасов с одного счета учета запасов (НЗП) на другой (например, в связи с передачей сырья и материалов в производство), из дебетового оборота по счету 14 не исключаются.

Полученный на основе данных бухгалтерского учета показатель графы "На конец периода. Себестоимость" по строке 5401 "Сырье и материалы за отчетный год" должен совпадать с показателем, полученным расчетным путем с использованием данных таблицы 4.1:

Полученный на основе данных бухгалтерского учета показатель графы "На конец периода. Величина резерва под снижение стоимости" по строке

5401 "Сырье и материалы. За отчетный год" должен совпадать с показателем, полученным расчетным путем с использованием данных таблицы 4.1:

Рассмотрим строку 5421 "Сырье и материалы. За предыдущий отчетный год". В общем случае данные о наличии и движении запасов за предыдущий год переносятся из таблицы 4.1 Пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах за этот предыдущий год.

### **Рассмотрим ситуации.**

#### **Ситуация 1**

**Содержание ситуации.** В 2012 г.: сырья и материалов:

- приобретено на сумму 22 049 600 руб.;
- отпущено в производство на сумму 27 900 000 руб.;
- испорчено на сумму 302 000 руб.

Создан резерв под снижение стоимости МПЗ (материалов) - 48 000 руб.

#### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо по исходным данным ситуации отразить хозяйственные операции в бухгалтерском учете на соответствующих счетах и составить «Оборотно-сальдовую ведомость по счету 10 за 2012 г.» и «Оборотно-сальдовую ведомость по счету 14 за 2012 г.»

#### **Оборотно-сальдовая ведомость по счету 10 за 2012 г.:**

Вид запасов	Сальдо на начало периода		Оборот за период		Сальдо на конец периода	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Основные материалы	5 744 948		20 200 000	24 002 000	1 942 948	
Вспомогательные материалы	2 260 289		549 600	2 665 000	144 889	
Тара для упаковки товаров	264 763		-	85 000	179 763	
Запасные части	350 000		-	250 000	100 000	
Топливо	2 000		1 300 000	1 200 000	102 000	
Итого	8 622 000		22 049 600	28 202 000	2 469 600	

#### **Оборотно-сальдовая ведомость по счету 14 за 2012 г.**

Вид запасов	Сальдо на начало периода		Оборот за период		Сальдо на конец периода	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Основные материалы	-	-	-	48 000	-	48 000
Итого	-	-	-	48 000	-	48 000

руб.

*Фрагмент Пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках за 2011 г.:*

Наименование показателя	Код	Период	На начало года		поступления и затраты	Изменения за период		у
			себестоимость	величина резерва под снижение стоимости		себестоимость	резерв под снижение стоимости	
в том числе: сырье и материалы	5401	за 2011 г.	6 480	(-)	33 735	(5)	-	
	5421	за 2010 г.						

### **Решение**

Фрагмент Пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах в примере 17.1 будет выглядеть следующим образом.

Наименование показателя	Код	Период	На начало года		поступления и затраты	Изменения за период		у
			себестоимость	величина резерва под снижение стоимости		себестоимость	резерв под снижение стоимости	
в том числе: сырье и материалы	5401	за 2012 г.	8 622	(-)	22 050	(302)	-	
	5421	за 2011 г.	6 480	(-)	33 735	(5)	-	

### **3. Строка 5402 "Незавершенное производство. За отчетный год"**

По этой же строке организации могут показать остаток расходов на продажу на конец отчетного года (при их частичном списании).

Графа "На начало года. Себестоимость" строки 5402 "Незавершенное производство. За отчетный год"	=	Дебетовое сальдо по счету 20 на начало года	+	Дебетовое сальдо по счету 21 на начало года	+	Дебетовое сальдо по счету 23 на начало года	+
---	---	---	---	---	---	---	---

+ Дебетовое сальдо по счету 29 на начало года	+	Дебетовое сальдо по счету 28 на начало года	+	Дебетовое сальдо по счету 44 на начало года
---	---	---	---	---

Графа "На начало года. Величина резерва под снижение стоимости" строки 5402 "Незавершенное производство. За отчетный год"	=	Кредитовое сальдо на начало года по счету 14, аналитический счет учета резервов под снижение стоимости незавершенного производства
---	---	--

Графа "Изменения за период. Поступления и затраты" строки 5402 "Незавершенное производство. За отчетный год"	=	Дебетовый оборот по счетам 20, 21, 23, 29, 28, 44 в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов (68, 69, 70, 71, 73, 75, 76). Из оборотов по дебету счетов учета НЗП исключаются корреспонденции со счетами 10, 16, 40, 41, 43, 45, 97, а также со счетами учета НЗП (т.е. не учитываются корреспонденции внутри группы счетов НЗП и со счетами учета иных запасов)
--	---	--

Графа "Изменения за период. Выбыло. Себестоимость" строки 5402 "Незавершенное производство. За отчетный год"	=	Кредитовый оборот по счетам 20, 21, 23, 29, 28, 44 в корреспонденции со счетами 08, 58, 73, 75, 76, 86, 90, 91, 94. Не учитываются корреспонденции внутри группы счетов НЗП и со счетами учета иных запасов (10, 15, 40, 41, 43, 45, 97)
--	---	--

Графа "Изменения за период. Выбыло. Резерв под снижение стоимости" строки 5402 "Незавершенное производство. За отчетный год"	=	Дебетовый оборот за отчетный период по счету 14 в связи с выбытием в отчетном периоде объектов НЗП
--	---	--

Показатель графы "Изменения за период. Выбыло. Резерв под снижение

стоимости" указывается без круглых скобок, так как представляет собой уменьшение регулирующей величины.

Графа "Изменения за период. Убытков от снижения стоимости" строки 5402 "Незавершенное производство. За отчетный год"	=	Кредитовый оборот по счету 14, аналитический счет учета резервов под снижение стоимости НЗП	-	Дебетовый оборот по счету 14, аналитический счет учета резервов под снижение стоимости НЗП (кроме дебетового оборота по счету 14 в связи с выбытием объектов НЗП <*>)
--	---	---	---	---

Показатель графы "Изменения за период. Убытков от снижения стоимости" указывается в круглых скобках, если в отчетном периоде кредитовый оборот по счету 14 превышает дебетовый оборот по счету 14 (за исключением сумм резервов, восстановленных в связи с выбытием НЗП. В этом случае он увеличивает отрицательный показатель графы "На конец периода. Величина резерва под снижение стоимости".

Если же кредитовый оборот по счету 14 меньше дебетового оборота по этому счету (кроме сумм резервов, восстановленных в связи с выбытием НЗП, то показатель графы "Изменения за период. Убытков от снижения стоимости" указывается без круглых скобок и уменьшает отрицательный показатель графы "На конец периода. Величина резерва под снижение стоимости".

Из дебетового оборота по счету 14 исключаются только суммы резервов, восстановленных в связи с выбытием НЗП (указанных в графе "Изменения за период. Выбыло. Резерв под снижение стоимости"). Резервы, восстановленные в связи со списанием запасов с одного счета учета запасов на другой (например, в связи с завершением производства и оприходованием на склад продукции), из дебетового оборота по счету 14 не исключаются.

Графа "Изменения за период. Оборот запасов между их группами (видами)" строки 5402 "Незавершенное производство. За отчетный год"	=	Дебетовый оборот по счетам 20, 21, 23, 29, 28, 44 в корреспонденции со счетами 10, 15, 16, 40, 41, 42, 43, 97, а также со счетами учета НЗП	-	Кредитовый оборот по счетам 20, 21, 23, 29, 28, 44 в корреспонденции со счетами 10, 15, 40, 41, 45, 43, 97, а также со счетами учета НЗП
--	---	---	---	--

Полученный показатель может быть как положительным, так и отрицательным. Отрицательный показатель следует отразить в круглых скобках.

Показатель графы "На конец периода. Себестоимость" по строке 5402 "Незавершенное производство. За отчетный год" определяется в порядке, аналогичном порядку определения показателя графы "На начало года. Себестоимость" по этой строке:

Графа "На конец периода. Себестоимость" строки 5402 "Незавершенное производство. За отчетный год"	=	Дебетовое сальдо по счету 20 на конец отчетного года	+	Дебетовое сальдо по счету 21 на конец отчетного года	+	Дебетовое сальдо по счету 23 на конец отчетного года	+
	+	Дебетовое сальдо по счету 29 на конец отчетного года	+	Дебетовое сальдо по счету 28 на конец отчетного года	+	Дебетовое сальдо по счету 44 на конец отчетного года	

Полученный на основе данных бухгалтерского учета показатель графы "На конец периода. Себестоимость" по строке 5402 "Незавершенное производство. За отчетный год" должен совпадать с показателем, полученным расчетным путем с использованием данных таблицы 4.1:

$$\begin{array}{|l} \text{Графа "На конец} \\ \text{периода.} \\ \text{Себестоимость"} \\ \text{строки 5402} \\ \text{"Незавершенное} \\ \text{производство. За} \\ \text{отчетный год"} \end{array} = \begin{array}{|l} \text{Графа "На начало} \\ \text{года.} \\ \text{Себестоимость"} \\ \text{строки 5402} \\ \text{"Незавершенное} \\ \text{производство. За} \\ \text{отчетный год"} \end{array} + \begin{array}{|l} \text{Графа "Изменения за} \\ \text{период. Поступления} \\ \text{и затраты"} \\ \text{строки 5402} \\ \text{"Незавершенное} \\ \text{производство. За} \\ \text{отчетный год"} \end{array} -$$

$$- \begin{array}{|l} \text{Графа "Изменения за} \\ \text{период. Выбыло.} \\ \text{Себестоимость"} \\ \text{строки 5402} \\ \text{"Незавершенное} \\ \text{производство. За} \\ \text{отчетный год"} \end{array} + \begin{array}{|l} \text{Графа "Изменения за} \\ \text{период. Оборот} \\ \text{запасов между их} \\ \text{группами (видами)"} \\ \text{строки 5402} \\ \text{"Незавершенное} \\ \text{производство. За} \\ \text{отчетный год"} \end{array}$$

$$\begin{array}{|l} \text{Графа "На конец периода.} \\ \text{Величина резерва под снижение} \\ \text{стоимости"} \text{ строки 5402} \\ \text{"Незавершенное производство. За} \\ \text{отчетный год"} \end{array} = \begin{array}{|l} \text{Кредитовое сальдо на конец} \\ \text{отчетного года по счету 14,} \\ \text{аналитический счет учета} \\ \text{резервов под снижение стоимости} \\ \text{НЗП} \end{array}$$

Полученный на основе данных бухгалтерского учета показатель графы "На конец периода. Величина резерва под снижение стоимости" по строке 5402 "Незавершенное производство. За отчетный год" должен совпадать с показателем, полученным расчетным путем с использованием данных таблицы 4.1:

$$\begin{array}{|l} \text{Графа "На} \\ \text{конец периода.} \\ \text{Величина} \\ \text{резерва под} \\ \text{снижение} \\ \text{стоимости"} \\ \text{строки 5402} \\ \text{"Незавершенное} \\ \text{производство.} \\ \text{За отчетный} \\ \text{год"} \end{array} = \begin{array}{|l} \text{Графа "На} \\ \text{начало года.} \\ \text{Величина} \\ \text{резерва под} \\ \text{снижение} \\ \text{стоимости"} \\ \text{строки 5402} \\ \text{"Незавершенное} \\ \text{производство.} \\ \text{За отчетный} \\ \text{год"} \end{array} - \begin{array}{|l} \text{Графа} \\ \text{"Изменения за} \\ \text{период. Выбыло.} \\ \text{Резерв под} \\ \text{снижение} \\ \text{стоимости"} \\ \text{строки 5402} \\ \text{"Незавершенное} \\ \text{производство.} \\ \text{За отчетный} \\ \text{год"} \end{array} + \begin{array}{|l} \text{Графа} \\ \text{"Изменения за} \\ \text{период. Убытков} \\ \text{от снижения} \\ \text{стоимости"} \\ \text{строки 5402} \\ \text{"Незавершенное} \\ \text{производство.} \\ \text{За отчетный} \\ \text{год"} \end{array}$$



#### **4. Строка 5422 "Незавершенное производство. За предыдущий год"**

В общем случае данные о наличии и движении запасов за предыдущий год переносятся из таблицы 4.1 Пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах за этот предыдущий год.

##### **Ситуация 2**

**Содержание ситуации.** За 2012 г. стоимость незавершенного производства (НЗП) увеличилась:

- на стоимость МПЗ, переданных в производство, - 27 900 000 руб.;
- сумму расходов будущих периодов, включенных в затраты отчетного периода, - 23 000 руб.;
- сумму иных затрат по производству продукции - 20 741 700 руб.

Стоимость произведенной продукции, оприходованной на склад, - 54 244 500 руб.

##### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

По данной ситуации необходимо отразить хозяйственные операции в бухгалтерском учете и заполнить:

- Оборотно-сальдовую ведомость по счетам 20, 23 за 2012 г.
- строки 5402 и 5422 бухгалтерского баланса (фрагмент показать)

Оборотно-сальдовая ведомость по счетам 20, 23 за 2012 г.:

Вид запасов	Сальдо на начало периода		Оборот за период		Сальдо на конец периода	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Основное производство (счет 20)	9 600 000		48 247 700	53 847 700	4 000 000	
Вспомогательное производство (счет 23)	34 000		417 000	396 800	54 200	
Итого	9 634 000		48 664 700	54 244 500	4 054 200	

*Фрагмент Пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и*

*убытках за 2011 г.:*

Наименование показателя	Код	Период	На начало года		Изменения за период					На конец периода	
			себестоимость	величина резерва под снижение стоимости	поступления и затраты	Выбыло		убытков от снижения стоимости	оборот запасов между их группами (видами)	себестоимость	величина резерва под снижение стоимости
						себестоимость	резерв под снижение стоимости				
Затраты в незавершенном производстве	5402	за 2011 г.	8 200	(-)	25 000	(945)	-	-	(22 621)	9 634	(-)
	5422	за 2010 г.									

## Решение

Строка 5402:

графа "Изменения за период. Поступления и затраты" - 20 742 тыс. руб.;

графа "Изменения за период. Оборот запасов между их группами (видами)" - -26 322 тыс. руб. (27 900 000 руб. + 23 000 руб. - 54 244 500 руб.).

Строка 5422:

графа "Изменения за период. Поступления и затраты" - 25 000 тыс. руб.;

графа "Изменения за период. Выбыло. Себестоимость" - 945 тыс. руб.;

графа "Изменения за период. Оборот запасов между их группами (видами)" - -22 621 тыс. руб. (31 588 000 руб. + 29 000 руб. - 54 238 000 руб.).

Фрагмент Пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах в примере 17.2 будет выглядеть следующим образом.

Наименование показателя	Код	Период	На начало года		Изменения за период					На конец периода	
			себестоимость	величина резерва под снижение стоимости	поступления и затраты	Выбыло		убытков от снижения стоимости	оборот запасов между их группами (видами)	себестоимость	величина резерва под снижение стоимости
						себестоимость	резерв под снижение стоимости				
Затраты в незавершенном производстве	5402	за 2012 г.	9 634	(-)	20 742	(-)	-	-	(26 322)	4 054	(-)
	5422	за 2011 г.	8 200	(-)	25 000	(945)	-	-	(22 621)	9 634	(-)

**5. Строка 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"**

Графа "На начало года. Себестоимость" строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"	=	Дебетовое сальдо по счету 43 на начало года	+	Дебетовое сальдо по счету 45 на начало года <*>
--	---	---	---	---

Графа "На начало года. Величина резерва под снижение стоимости" строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"	=	Кредитовое сальдо на начало года по счету 14, аналитический счет учета резервов под снижение стоимости готовой продукции
--	---	--

Графа "Изменения за период. Поступления и затраты" строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"	=	Дебетовый оборот по счету 43, за исключением корреспонденций по дебету счета 43 и кредиту счетов учета НЗП
---	---	--

Графа "Изменения за период. Выбыло. Себестоимость" строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"	=	Кредитовый оборот по счетам 43, 45 <*> в корреспонденции со счетами 90, 91, 94, 08, 58, 66, 67, 75, 76 (включая сторнировочные записи по счету 43 на суммы отклонений)
---	---	--

Графа "Изменения за период. Выбыло. Резерв под снижение стоимости" строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"	=	Дебетовый оборот за отчетный период по счету 14 в связи с выбытием в отчетном периоде готовой продукции
---	---	---

Показатель графы "Изменения за период. Выбыло. Резерв под снижение стоимости" указывается без круглых скобок, так как представляет собой уменьшение регулирующей величины.

Графа "Изменения за период. Убытков от снижения стоимости" строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"	=	Кредитовый оборот по счету 14, аналитический счет учета резервов под снижение стоимости готовой продукции	-	Дебетовый оборот по счету 14, аналитический счет учета резервов под снижение стоимости готовой продукции (кроме дебетового оборота по счету 14 в связи с выбытием готовой продукции <*>)
---	---	---	---	--

Показатель графы "Изменения за период. Убытков от снижения стоимости" указывается в круглых скобках, если в отчетном периоде кредитовый оборот по счету 14 превышает дебетовый оборот по счету 14 (за исключением сумм резервов, восстановленных в связи с выбытием готовой продукции ). В этом случае он увеличивает отрицательный показатель графы "На конец периода. Величина резерва под снижение стоимости".

Если же кредитовый оборот по счету 14 меньше дебетового оборота по этому счету (кроме сумм резервов, восстановленных в связи с выбытием готовой продукции ), то показатель графы "Изменения за период. Убытков от снижения стоимости" указывается без круглых скобок и уменьшает отрицательный показатель графы "На конец периода. Величина резерва под снижение стоимости".

Графа "Изменения за период. Оборот запасов между их группами (видами)" строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"	=	Дебетовый оборот по счету 43 в корреспонденции со счетами 20, 40, 23, 29	-	Кредитовый оборот по счету 43, 45 <*> в корреспонденции со счетами 10, 20, 23, 25, 26, 28, 29, 44, 97
---	---	--	---	---

Полученный показатель может быть как положительным, так и отрицательным. Отрицательный показатель указывается в круглых скобках.

Показатель графы "На конец периода. Себестоимость" по строке 5403 "Готовая продукция. За отчетный год" определяется в порядке, аналогичном порядку определения показателя графы "На начало года. Себестоимость" по этой строке:

Графа "На конец периода. Себестоимость" строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"	=	Дебетовое сальдо по счету 43 на конец года	+	Дебетовое сальдо по счету 45 на конец года <*>
--	---	--	---	--

Из дебетового оборота по счету 14 исключаются только суммы резервов, восстановленных в связи с выбытием готовой продукции (указанных в графе "Изменения за период. Выбыло. Резерв под снижение стоимости"). Резервы, восстановленные в связи со списанием запасов с одного счета учета запасов (НЗП) на другой (например, в связи с передачей готовой продукции во вспомогательные производства для изготовления ими продукции, выполнения работ, оказания услуг), из дебетового оборота по счету 14 не исключаются.

Полученный на основе данных бухгалтерского учета показатель графы "На конец периода. Себестоимость" по строке 5403 "Готовая продукция. За отчетный год" должен совпадать с показателем, полученным расчетным путем с использованием данных таблицы 4.1:

Графа "На конец периода. Себестоимость" строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"	=	Графа "На начало года. Себестоимость строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"	+	Графа "Изменения за период. Поступления и затраты" строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"	-
Графа "Изменения за период. Выбыло. Себестоимость" строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"	-	Графа "Изменения за период. Оборот запасов между их группами (видами)" строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"	+		
Графа "На конец периода. Величина резерва под снижение стоимости" строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"	=	Кредитовое сальдо на конец отчетного года по счету 14, аналитический счет учета резервов под снижение стоимости готовой продукции			

Полученный на основе данных бухгалтерского учета показатель графы "На конец периода. Величина резерва под снижение стоимости" по строке 5403

"Готовая продукция. За отчетный год" должен совпадать с показателем, полученным расчетным путем с использованием данных таблицы 4.1:

Графа "На конец периода. Величина резерва под снижение стоимости" строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"	=	Графа "На начало года. Величина резерва под снижение стоимости" строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"	-	Графа "Изменения за период. Выбыло. Резерв под снижение стоимости" строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"	+	Графа "Изменения за период. Убытков от снижения стоимости" строки 5403 "Готовая продукция. За отчетный год"
--	---	--	---	---	---	---

Строка 5423 "Готовая продукция. За предыдущий год"

В общем случае данные о наличии и движении этого вида запасов за предыдущий год переносятся из таблицы 4.1 Пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах за этот предыдущий год.

Для подробного рассмотрения алгоритма заполнения Бухгалтерского баланса и Отчета о финансовых результатах на фактических показателях бухгалтерского учета рекомендуется использовать решения в «Путеводителе по налогам. Практическое пособие по годовой бухгалтерской отчетности – 2012 (Консультант Плюс)». Указанные «Путеводители» ежегодно разрабатываются специалистами Компании Консультант.

При изучении темы по учету материально-производственных запасов целесообразно ознакомиться с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 2 "Запасы" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 N 160н).

## 7.8 Инвентаризация товарно-материальных ценностей



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

Порядок (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень запасов, проверяемых при каждой из них, и т.д.) проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

С целью организации текущего контроля за сохранностью запасов, оперативного выявления возможных расхождений между данными бухгалтерского учета и их фактическим наличием по отдельным наименованиям и (или) группам в местах хранения и эксплуатации в организациях проводятся проверки.

Порядок проведения проверок, в том числе определение конкретных наименований, видов, групп запасов, подлежащих проверке, сроки проведения проверки и т.п., устанавливается руководителем организации, а также руководителями подразделений организации по поручению руководителя организации.

При организации работы по проведению инвентаризаций и проверок запасов необходимо учитывать структуру складского хозяйства, где склады (кладовые) подразделений организации могут быть самостоятельными учетными единицами или входить в состав других учетных единиц. В отдельных подразделениях организации склады (кладовые) могут отсутствовать.

Отнесение складов к самостоятельным учетным единицам определяется руководителем организации по представлению главного бухгалтера (бухгалтера).

В подразделениях организации, склады (кладовые) которых не являются самостоятельными учетными единицами, инвентаризация запасов на таких складах (кладовых) производится одновременно с инвентаризацией

незавершенного производства (незавершенного строительства) в данном подразделении.

Для проведения комплекса работ по выявлению фактического наличия запасов, сопоставления фактического наличия запасов с данными бухгалтерского учета, документальному оформлению фактов несоответствия количества, качества, ассортимента поступающих запасов соответствующим показателям (характеристикам), предусмотренным в договорах (поставки, купли-продажи и других аналогичных документах), определения причин списания запасов и возможности использования отходов и ряда других аналогичных работ в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

Учитывая большой объем указанных работ, их специальный характер, в организации могут создаваться рабочие инвентаризационные комиссии.

Следует отметить, что постоянно в текущем режиме бухгалтерская служба организации обязана:

- осуществлять контроль за своевременностью и полнотой проведения инвентаризаций;
- требовать сдачи материалов инвентаризаций в бухгалтерскую службу;
- следить за своевременным завершением инвентаризаций и документальным оформлением их результатов;
- отражать на счетах бухгалтерского учета выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета.

По результатам инвентаризаций и проверок принимаются соответствующие решения по устранению недостатков в хранении и учете запасов и возмещению материального ущерба. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются в следующем порядке:

а) излишки запасов приходятся по рыночным ценам, и одновременно их стоимость относится:

- в коммерческих организациях - на финансовые результаты;
- в некоммерческих организациях - на увеличение доходов;

б) суммы недостач и порчи запасов списываются со счетов учета по их фактической себестоимости, которая включает в себя договорную (учетную) цену запаса и долю транспортно-заготовительных расходов, относящуюся к этому запасу. Порядок расчета указанной доли устанавливается организацией самостоятельно. В бухгалтерском учете данная операция отражается:

- по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и кредиту счетов учета запасов - в части договорной (учетной) цены запаса

- по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и кредиту счета 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей", при использовании в учетной политике организации счетов заготовления и приобретения материалов или соответствующего субсчета к счетам учета запасов в части доли транспортно-заготовительных расходов.

При порче запасов, которые могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), последние одновременно приходятся по рыночным ценам с учетом их физического состояния с уменьшением на эту сумму потерь от порчи.

Недостача запасов и их порча списываются со 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 - за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи запасов и их порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации, на увеличение расходов у некоммерческой организации. Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач.

Недостача запасов в пределах установленных норм естественной убыли определяется после зачета недостач запасов излишками по пересортице. В том случае, если после зачета по пересортице, произведенного в установленном порядке, оказалась недостача запасов, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию запасов, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

В числе документов, представленных руководству организации для оформления списания недостач запасов и порчи сверх естественной убыли, должны содержаться документы, подтверждающие обращения в соответствующие органы (органы МВД России, судебные органы и т.п.) по фактам недостач и решения этих органов, а также заключение о факте порчи запасов, полученные от соответствующих служб организации (отдела технического контроля, другой аналогичной службы) или специализированных организаций.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может производиться по решению руководства организации только за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении запасов одного и того же наименования и в тождественных количествах. О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии. В том случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих запасов выше стоимости запасов, оказавшихся в излишке, то указанная разница относится на виновных лиц. Если конкретные виновники недостачи не установлены, то разницы рассматриваются как недостача сверх норм убыли и списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия запасов и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации, который принимает окончательное решение о зачете.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовой бухгалтерской отчетности.

Материальные запасы, утраченные (уничтоженные) в результате стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, списываются с кредита счетов учета запасов в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" по фактической себестоимости этих запасов с последующим отражением на счете учета финансовых результатов как чрезвычайные расходы.

Страховые возмещения, поступающие в качестве компенсации потерь от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, учитываются в составе чрезвычайных доходов организации.

## **ГЛАВА 8. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО**

### **8.1. Общие положения**

Для изучения темы «Учет затрат и их налогообложение» рекомендуется рассмотреть следующие документы:

- "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 23.07.2013) (Статья 253. Расходы, связанные с производством и реализацией)

- Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99)

- Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об

утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" (Раздел III. Затраты на производство)

- Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 N 64н "О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства" (Ведомость учета затрат на производство (В-3) )

- Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации"

- Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 N 44н (ред. от 25.10.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01"

- Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов"

- Приказ Минфина РФ от 23.04.2002 N 33н "О внесении изменения в Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов"

- Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 "Затраты по займам" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 N 160н)

- Приказ Минсельхоза РФ от 14.12.2004 N 537 "Об утверждении Методических рекомендаций по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости масложировой продукции"

- Приказ Минпромнауки РФ от 04.01.2003 N 2 (ред. от 10.07.2003) "Об утверждении Методических положений по планированию, учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулированию себестоимости продукции (работ и услуг) на предприятиях химического

комплекса"

- Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 "Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях"

- "Методические рекомендации по вопросам планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на предприятиях издательской деятельности" (согласовано МПТР РФ 25.11.2002)

- "Методические рекомендации по вопросам планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на полиграфических предприятиях" (согласовано МПТР РФ 25.11.2002)

- Письмо Минфина РФ от 23.05.1994 N 66 "О Методических рекомендациях по составу и учету затрат, включаемых в себестоимость проектной и изыскательской продукции (работ, услуг) для строительства, и формированию финансовых результатов"  
(Раздел 3. Учет фактических затрат на производство проектно-изыскательских работ)

- Письмо Минфина СССР от 08.03.1960 N 63 (ред. от 18.07.1985) "Об инструкции по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства"  
(Раздел V. Учет затрат на производство и издержек обращения)

- "Методические рекомендации по бухгалтерскому учету и отчетности на хлебоприемных и зерноперерабатывающих предприятиях" (утв. Минсельхозом)  
(Раздел III. Учет затрат на производство)

- "Методические указания по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях цветной металлургии" (утв. Роскомметаллургией 07.12.1993) (Раздел VII. Учет затрат на производство и готовой продукции)

- Письмо Минфина СССР от 06.06.1960 N 176 "Об инструкции по

применению единой журнально - ордерной формы счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций" (Раздел VII. Учет затрат на производство и издержек обращения)

- "Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и исчислению себестоимости продукции овцеводства" (утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008) (Раздел V. Управленческие аспекты учета затрат на производство в овцеводстве)

- "Отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции на предприятиях лесопромышленного комплекса" (утв. Минэкономики РФ 19.10.1994) (с изм. от 26.12.2002) (вместе с "Методическими рекомендациями (инструкцией) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса", утв. Минэкономики РФ 16.07.1999) (Раздел 7. Учет затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости продукции)

- "Межотраслевые нормы времени на работы по бухгалтерскому учету и финансовой деятельности, а также на работы, выполняемые экономистами по труду на производстве (части 1 и 2)" (утв. Постановлением Госкомтруда СССР от 19.06.1991 N 111, Постановлением Госкомтруда СССР, Секретариата ВЦСПС от 20.05.1987 N 331/17-46) (Раздел 4. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости)

- Приказ Минтопэнерго РФ от 17.11.1998 N 371 (ред. от 12.10.1999) "Об утверждении Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях" (Раздел VI. Учет затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости продукции)

- "Отраслевая инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на промышленных предприятиях



речного транспорта" (утв. Минтранс России 26.07.1994 N ВА-6/256) (Раздел 6. Учет затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости продукции»

- "Методические рекомендации (инструкция) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса" (Извлечения) (утв. Минпромнаучкой РФ 26.12.2002) (Раздел 4. Особенности учета расходов в деревообрабатывающем производстве)

- "Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на хлебопекарных предприятиях" (утв. Минсельхозпродом РФ 12.01.2000) (Раздел VI. Учет затрат на производство продукции. Общие положения)

- "Методические указания по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях черной металлургии" (вместе с "Рекомендациями по применению вычислительной техники в планировании, учете и анализе себестоимости продукции") (утв. Роскомметаллургией 07.12.1993) (Раздел 9. Основные положения по учету затрат на производство)

- "Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях потребительской кооперации" (утв. Правлением Центросоюза РФ 06.06.1995 N ЦСЦ-27) (ред. от 28.03.1996)

- Приказ Госкомспорта РФ от 04.12.1998 N 402 "Об утверждении Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости туристского продукта и формированию финансовых результатов у организаций, занимающихся туристской деятельностью" (Раздел «Учет затрат на производство, продвижение и продажу туристского продукта»)

- "Межотраслевые укрупненные нормативы времени на работы по бухгалтерскому учету и финансовой деятельности в бюджетных организациях" (утв. Постановлением Минтруда РФ от 26.09.1995 N 56) (Раздел 3.4. Учет затрат

на производство и другие цели)

- Письмо Минфина СССР N 35, ЦСУ СССР N 34-Р/426 от 20.02.1981 "О Методических указаниях по организации бухгалтерского учета с использованием вычислительной техники" (Раздел 4.4. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции)

- "Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве" (утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008) (Рис. 9. Комбинированный вариант организации учета затрат на производство в растениеводстве)

- Приказ Минсельхоза РФ от 13.06.2001 N 654 "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению" (Раздел V вариант. «Учет затрат на производство с двумя системами счетов (интегрированный подход»)

- "Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве" (утв. Минсельхозом РФ) (Раздел 3.3. Особенности учета затрат в специализированных скотоводческих организациях с промышленной технологией производства)

- "Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на ювелирных предприятиях" (утв. Приказом Роскомдрагмета от 10.09.1996 N 131) (Раздел 3. Особенности учета расхода драгметаллов и затрат на производство).

Среди нормативных документов по себестоимости продукции, работ, услуг важное место занимают методики, методические указания, методические рекомендации и т.п., разработанные специалистами для разных отраслей народного хозяйства и сферы услуг. Кроме того, отдельные темы научно-исследовательских работ НИИ и образовательных институтов посвящены разработке нормативов затрат на отдельные виды продукции, работ и услуг.

Создание баз данных нормативов затрат является необходимым не только в практической деятельности промышленных предприятий и предприятий сферы услуг разных отраслей, а также практическим материалом для студентов, аспирантов и специалистов, повышающих квалификацию, при подготовке рефератов, курсовых, дипломных и других работ по рассматриваемой теме. Несомненно, создание баз данных нормативов затрат сложная и трудоемкая работа (автор был одним из разработчиков баз данных нормативов затрат) и в этой связи среди ученых велись и до сих пор ведутся дискуссии о необходимости создания таких баз данных. Однако, на тех участках производства продукции (работ, услуг) где условия, заложенные в нормативах, совпадают с фактическими условиями при определении фактических затрат на определенный вид продукции (работ, услуг), то такие нормативы необходимы. В таких ситуациях применение нормативов позволило бы специалистам значительно уменьшить трудоемкость разработки фактических затрат.

Следует отметить, что организациями в ряде случаев не уделяется должного внимания вопросам исчисления себестоимости продукции, как объективного показателя, в котором учитывались бы особенности технологического процесса, структуры и условий производства, местонахождения хозяйствующего субъекта и прочих факторов, влияющих на размер и перечень расходов. В связи с этим в настоящее время ставятся под сомнение состав и размеры учтенных фактических затрат на производство продукции (работ, услуг).

Отсутствие полной информации о формировании себестоимости, которая является основой прогнозирования и управления производством, и фактических затратах на производство, являющихся базой для определения продажной цены, объема материально - производственных запасов в целях обеспечения непрерывного процесса производства и т.д., приводит к несвоевременному выявлению непроизводительных расходов, невозможности разработки и реализации мер по их недопущению, определению оптимального объема выпуска

продукции и пр. и, как результат, к снижению эффективности работы хозяйствующего субъекта в целом.

.Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Учет затрат на производство осуществляется в следующем порядке:

- по видам продукции, работ, услуг;
- по месту возникновения затрат (производствам, цехам, участкам и т.п.), т.е. по признаку того, к какому производству они относятся (основному, вспомогательному);
- по видам расходов (элементом и статьям затрат).

В затраты по экономическим элементам включены:

- материальные затраты (за вычетом возвратных отходов);
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальное страхование, обязательное медицинское страхование, взносы в соответствующие государственные фонды;
- амортизацию основных фондов и прочие расходы.

Расходы по статьям затрат группируются на:

- материалы (за вычетом стоимости возвратных отходов), покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий (за вычетом возвратных отходов);
- оплату труда работников, непосредственно занятых выпуском продукции (выполнением работ, услуг);
- отчисления на социальное страхование, обязательное медицинское страхование, взносы в соответствующие государственные фонды;
- расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- общепроизводственные расходы;

- потери от брака;
  - общехозяйственные расходы;
  - производственную себестоимость;
  - коммерческую себестоимость;
- полную себестоимость.

**Затраты по статьям калькуляции** шире по своему составу, так как учитывают характер и структуру производства, и определяются отраслевыми методическими рекомендациями. Они создают достаточную базу для анализа.

Затраты по всем установленным на данном предприятии статьям себестоимости составляют производственную себестоимость.

Внепроизводственные или коммерческие расходы - это расходы, связанные с реализацией продукции.

**Полная себестоимость** продукции включает в себя производственную себестоимость и внепроизводственные расходы.

Затраты в зависимости от способов включения их в себестоимость продукции (работ, услуг) подразделяются на прямые и косвенные.

**Под прямыми затратами** понимаются расходы, связанные с производством, которые можно прямо и непосредственно включать в себестоимость продукции (работ, услуг).

**Под косвенными (накладными) затратами** понимаются расходы, связанные с организацией и управлением производством, относящиеся к деятельности организации в целом, которые включаются в себестоимость объектов учета с помощью специальных методов.

Для контроля и анализа уровня затрат по отдельным этапам технологического процесса и расчета незавершенного производства из общей суммы затрат, относимых на себестоимость тех или иных изделий, выделяют затраты на отдельные операции.

Все расходы организации по связи с технико - экономическими факторами, а главным образом, зависящие от изменения объемов выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), подразделяются на условно-постоянные и условно - переменные расходы.

**К условно-постоянным** относятся затраты, величина которых не зависит от объема выполнения производственной программы:

-оплата труда общезаводского персонала с установленными на нее начислениями;

-расходы на содержание пожарной и сторожевой охраны;

-амортизация основных средств общехозяйственного назначения;

-расходы на содержание и зданий и сооружений общехозяйственного характера, в том числе освещение, отопление, водоснабжение, включая плату за воду, забираемую из водохозяйственных систем в пределах установленных лимитов;

-платежи по обязательному страхованию имущества;

-расходы общехозяйственного назначения;

-расходы на приобретение технической литературы для библиотек;

-отчисления на покрытие затрат на рекультивацию земель;

-износ нематериальных активов общехозяйственного назначения;

-компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей (в пределах установленных законодательством норм);

-арендная плата по арендованным основным средствам общехозяйственного назначения.

**К условно - переменным** относят расходы, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции: сырье и основные материалы; заработная плата производственных рабочих; оплата услуг сторонних организаций (услуги транспортных организаций, конструкторских бюро, услуги НИИ); затраты на производство испытаний опытов и исследований; расходы по

технической информации, стандартизации, сертификации, лицензированию продукции (работ, услуг); непроизводительные расходы общехозяйственного характера и др.

Приведенная номенклатура может и должна уточняться предприятиями и организациями в зависимости от конкретной специфики производства, отраслевых особенностей состава затрат и других факторов, имеющих принципиальное значение для обоснованного калькулирования продукции. Причем данное распределение должно быть закреплено в учетной политике предприятия (организации).

Учет затрат на производство продукции основывается на полноте отражения всех хозяйственных операций, правильном отнесении расходов и доходов к отчетным периодам, разграничении **затрат на производство и капитальные вложения.**

**По календарным периодам производственные затраты** делятся на текущие (ежедневные) и единовременные (однократные или производимые реже чем один раз в месяц). Разделение затрат производства на текущие (относящиеся к данному месяцу) и единовременные (относящиеся к ряду последующих месяцев) имеет большое значение для правильного ежемесячного исчисления себестоимости продукции.

**Затраты на производство** включаются в себестоимость того календарного периода, к которому они относятся, независимо от времени их возникновения (оплата отпусков, арендная плата и др.).

В Плате счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций расходы организации по обычным видам деятельности (кроме расходов на продажу) выделены в отдельный раздел III "Затраты на производство".

Формирование информации о расходах по обычным видам деятельности ведется либо на счетах №№ 20-29, либо на счетах №№ 20-39. Действующие счета

№№ 20-29 используются для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также исчисления себестоимости продукции (работ, услуг); счета №№ 20-39 применяются для учета расходов по элементам расходов. Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов. Состав и методика использования счетов №№ 20-39 при таком варианте учета устанавливается организацией исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления на основе соответствующих рекомендаций Министерства финансов Российской Федерации.

В настоящее время еще актуален документ, регулирующий планирование, учет и калькулирование продукции "Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях"(утв. Госпланом СССР, Госкомцен СССР, Минфином СССР, ЦСУ СССР 20.07.1970) (ред. от 17.01.1983).

## 8.2. Учет затрат на производство

Рассмотрим счета по учету затрат «Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

**Счет 20 "Основное производство"** предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации. В частности, этот счет используется для учета затрат:

- по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции
- по выполнению строительно-монтажных, геологоразведочных и проектно-изыскательских работ
- по оказанию услуг организаций транспорта и связи



- по выполнению научно-исследовательских и конструкторских работ
- по содержанию и ремонту автомобильных дорог и т.п.

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.

Аналитический учет по счету 20 "Основное производство" ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг). Если формирование информации о расходах по обычным видам деятельности не ведется на счетах 20-39, то аналитический учет по счету 20 "Основное производство" осуществляется также по подразделениям организации.

Счет 20 "Основное производство" корреспондирует со счетами:

по дебету: 02 Амортизация основных фондов, 04 Нематериальные активы, 05 Амортизация нематериальных активов, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 16 Отклонение в стоимости материальных ценностей, 19 Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, 20 Основное производство, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 28 Брак в производстве, 40 Выпуск продукции (работ, услуг), 41 Товары, 43 Готовая продукция, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 68 Расчеты по налогам и сборам, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 75 Расчеты с учредителями, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 86 Целевое финансирование, 91 Прочие доходы и расходы, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 96 Резервы предстоящих расходов, 97 Расходы будущих периодов;

по кредиту: 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 15 Заготовление и приобретение материальных ценностей, 20 Основное производство, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 28 Брак в производстве, 40 Выпуск продукции (работ, услуг), 43 Готовая продукция, 45 Товары отгруженные, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 86 Целевое финансирование, 90 Продажи, 91 Прочие доходы и расходы, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 99 Прибыли и убытки.

**Счет 21 "Полуфабрикаты собственного производства"** предназначен для обобщения информации о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства в организациях, ведущих обособленный их учет. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие изготовленные организацией (при

полном цикле производства) полуфабрикаты: чугун передельный в черной металлургии; сырая резина и клей в резиновой промышленности; серная кислота на азотно-туковых комбинатах химической промышленности; пряжа и суровье в текстильной промышленности и т.д.

В организациях, не ведущих обособленный учет полуфабрикатов собственного производства, указанные ценности отражаются в составе незавершенного производства, т.е. на счете 20 "Основное производство".

По дебету счета 21 "Полуфабрикаты собственного производства", как правило, в корреспонденции со счетом 20 "Основное производство" отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов.

По кредиту счета 21 "Полуфабрикаты собственного производства" отражается стоимость полуфабрикатов, переданных в дальнейшую переработку (в корреспонденции со счетом 20 "Основное производство" и др.) и проданных другим организациям и лицам (в корреспонденции со счетом 90 "Продажи").

Аналитический учет по счету 21 "Полуфабрикаты собственного производства" ведется по местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т.д.).

Счет 21 "Полуфабрикаты собственного производства" корреспондирует со счетами:

по дебету: 20 Основное производство, 23 Вспомогательные производства, 40 Выпуск продукции (работ, услуг), 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 91 Прочие доходы и расходы;

по кредиту: 20 Основное производство, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 28 Брак в производстве, 45 Товары отгруженные, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 90 Продажи, 91 Прочие доходы и расходы, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 99 Прибыли и убытки.

**Счет 23 "Вспомогательные производства"** предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации. В частности, этот счет используется для учета затрат производств, обеспечивающих:

- обслуживание различными видами энергии (электрической, паром, газом, воздухом и др.)
- транспортное обслуживание
- ремонт основных средств
- изготовление инструментов, штампов, запасных частей; строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов (в основном в строительных организациях)
- возведение (временных) нетитульных сооружений
- добычу камня, гравия, песка и других нерудных материалов
- лесозаготовки, лесопиление
- засолку, сушку и консервирование сельскохозяйственных продуктов и т.д.

По дебету счета 23 "Вспомогательные производства" отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг; а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 23 "Вспомогательные производства" с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются на счет 23 "Вспомогательные производства" со счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы". При целесообразности расходы по обслуживанию производства могут учитываться непосредственно на счете 23 "Вспомогательные производства" (без предварительного накопления на счете

25 "Общепроизводственные расходы"). Потери от брака списываются на счет 23 "Вспомогательные производства" с кредита счета 28 "Брак в производстве".

По кредиту счета 23 "Вспомогательные производства" отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются со счета 23 "Вспомогательные производства" в дебет счетов: 20 "Основное производство" - при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству, 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" - при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам или хозяйствам, 90 "Продажи" - при выполнении работ и услуг для сторонних организаций, 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" - при использовании этого счета для учета затрат на производство и др.

Остаток по счету 23 "Вспомогательные производства" на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 23 "Вспомогательные производства" ведется по видам производств.

Счет 23 "Вспомогательные производства" корреспондирует со счетами:

по дебету: 02 Амортизация основных фондов, 04 Нематериальные активы, 05 Амортизация нематериальных активов, 07 Оборудование к установке, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 16 Отклонение в стоимости материальных ценностей, 19 Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 28 Брак в производстве, 40 Выпуск продукции (работ, услуг), 43 Готовая продукция, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 68 Расчеты по налогам и сборам, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80

Уставный капитал, 91 Прочие доходы и расходы, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 96 Резервы предстоящих расходов, 97 Расходы будущих периодов;

по кредиту: 07 Оборудование к установке, 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 15 Заготовление и приобретение материальных ценностей, 20 Основное производство, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 28 Брак в производстве, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 40 Выпуск продукции (работ, услуг), 43 Готовая продукция, 44 Расходы на продажу, 45 Товары отгруженные, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 90 Продажи, 91 Прочие доходы и расходы, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 96 Резервы предстоящих расходов, 97 Расходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки.

**Счет 25 "Общепроизводственные расходы"** предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещений; арендная плата за помещения, машины, оборудование и др., используемые в производстве; оплата труда работников, занятых обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы.

Общепроизводственные расходы отражаются на счете 25 "Общепроизводственные расходы" с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы, учтенные на счете 25 "Общепроизводственные расходы", списываются в дебет счетов 20

"Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

Аналитический учет по счету 25 "Общепроизводственные расходы" ведется по отдельным подразделениям организации.

Счет 25 "Общепроизводственные расходы" корреспондирует со счетами:

по дебету: 02 Амортизация основных средств, 04 Нематериальные активы, 05 Амортизация нематериальных активов, 10 Материалы, 16 Отклонение в стоимости материальных ценностей, 19 Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23 Вспомогательные производства, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 43 Готовая продукция, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 96 Резервы предстоящих расходов, 97 Расходы будущих периодов;

по кредиту: 10 Материалы, 20 Основное производство, 23 Вспомогательные производства, 28 Брак в производстве, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 97 Расходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки.

**Счет 26 "Общехозяйственные расходы"** предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: административно-управленческие расходы; содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных,

аудиторских, консультационных и т.п. услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Общехозяйственные расходы отражаются на счете 26 "Общехозяйственные расходы" с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с другими организациями (лицами) и др.

Расходы, учтенные на счете 26 "Общехозяйственные расходы", списываются, в частности, в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" (если вспомогательные производства производили изделия и работы и оказывали услуги на сторону), 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону).

Указанные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета 90 "Продажи".

Организации, деятельность которых не связана с производственным процессом (комиссионеры, агенты, брокеры, дилеры и т.п., кроме организаций, осуществляющих торговую деятельность), используют счет 26 "Общехозяйственные расходы" для обобщения информации о расходах на ведение этой деятельности. Данные организации списывают суммы, накопленные на счете 26 "Общехозяйственные расходы", в дебет счета 90 "Продажи".

Аналитический учет по счету 26 "Общехозяйственные расходы" ведется по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и др.

Счет 26 "Общехозяйственные расходы" корреспондирует со счетами:

по дебету: 02 Амортизация основных средств, 04 Нематериальные активы, 05 Амортизация нематериальных активов, 10 Материалы, 16 Отклонение в стоимости материальных ценностей, 19 Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23 Вспомогательные производства, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 40 Выпуск продукции (работ, услуг), 43 Готовая продукция, 60 Расчеты с



поставщиками и подрядчиками, 68 Расчеты по налогам и сборам, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 96 Резервы предстоящих расходов, 97 Расходы будущих периодов;

по кредиту: 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 20 Основное производство, 23 Вспомогательные производства, 28 Брак в производстве, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 86 Целевое финансирование, 90 Продажи, 97 Расходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки.

**Счет 28 "Брак в производстве"** предназначен для обобщения информации о потерях от брака в производстве.

По дебету счета 28 "Брак в производстве" собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого, т.е. окончательного, брака, расходы по исправлению и т.п.).

По кредиту счета 28 "Брак в производстве" отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции по цене возможного использования, суммы, подлежащие удержанию с виновников брака, суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов или полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак и т.п.), а также суммы, списываемые на затраты по производству как потери от брака.

Аналитический учет по счету 28 "Брак в производстве" ведется по отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

Счет 28 "Брак в производстве" корреспондирует со счетами:

по дебету: 10 Материалы, 20 Основное производство, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23 Вспомогательные производства, 25

Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 40 Выпуск продукции (работ, услуг), 43 Готовая продукция, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 91 Прочие доходы и расходы;

по кредиту: 10 Материалы, 20 Основное производство, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23 Вспомогательные производства, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 91 Прочие доходы и расходы, 96 Резервы предстоящих расходов, 99 Прибыли и убытки.

**Счет 29 "Обслуживающие производства и хозяйства"** предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации.

На данном счете могут быть отражены затраты состоящих на балансе организации обслуживающих производств и хозяйств, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания данной организации: жилищно-коммунального хозяйства (эксплуатация жилых домов, общежитий, прачечных, бань и т.п.); пошивочных и других мастерских бытового обслуживания; столовых и буфетов; детских дошкольных учреждений (садов, яслей); домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного и культурно-просветительного назначения.

По дебету счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательного производства. Прямые расходы списываются на счет 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы вспомогательных

производств списываются на счет 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" с кредита счета 23 "Вспомогательные производства".

По кредиту счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются со счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" в дебет счетов:

- учета материальных ценностей и готовых изделий, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами
- учета затрат подразделений-потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами
- 90 "Продажи" (при продаже сторонним организациям и лицам работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами) и др.

Остаток по счету 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" ведется по каждому обслуживаемому производству и хозяйству и по отдельным статьям затрат этих производств и хозяйств.

Счет 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" корреспондирует по счетами:

по дебету: 02 Амортизация основных фондов, 04 Нематериальные активы, 05 Амортизация нематериальных активов, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 16 Отклонение в стоимости материальных ценностей, 19 Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 28 Брак в производстве, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 68 Расчеты по налогам и сборам, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 71 Расчеты с

подотчетными лицами, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 91 Прочие доходы и расходы, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 96 Резервы предстоящих расходов, 97 Расходы будущих периодов;

по кредиту: 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 40 Выпуск продукции (работ, услуг), 43 Готовая продукция, 44 Расходы на продажу, 45 Товары отгруженные, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 91 Прочие доходы и расходы, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 96 Резервы предстоящих расходов, 97 Расходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки.

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** По договору подряда были выполнены работы. Акт приемки-сдачи выполненных работ подписан сторонами в июне. Оплата выполненных работ произведена заказчиком в июле.

Договорная стоимость выполненных работ составляет 212 400 руб. Затраты организации на выполнение работ составили 124 000 руб. и оплачены ею в июле.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-подрядчика, применяющей УСН, выполнение работ по договору подряда, если акт приемки-сдачи выполненных работ подписан сторонами в июне, а оплата произведена заказчиком в июле.

Решения по ситуации.

### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

В соответствии СП. 1 ст. 711, п. п. 1, 2 ст. 746 Гражданского кодекса РФ заказчик обязан уплатить подрядчику обусловленную цену в порядке и сроки, установленные договором (в данном случае после окончательной сдачи

результатов работы), при условии, что работа выполнена надлежащим образом и в согласованный срок либо с согласия заказчика досрочно.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Стоимость выполненных организацией-подрядчиком работ является для нее доходом от обычных видов деятельности и признается на дату подписания акта приемки-сдачи выполненных работ, то есть в рассматриваемой ситуации в июне (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н). Выручка подрядчика от выполненных им работ в бухгалтерском учете отражается записью по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Затраты организации, связанные с выполнением работ, по мере их осуществления отражаются по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счетов, например, 10 "Материалы" (на фактическую себестоимость материалов, использованных для выполнения данных работ), 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (на сумму начисленной заработной платы работникам в связи с выполнением данных работ), 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" (на сумму взносов на обязательное пенсионное страхование и на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленных на сумму заработной платы). Окончательно сформированная фактическая себестоимость выполненных работ на дату признания выручки от выполнения этих работ списывается со счета 20 в дебет счета 90, субсчет 90-2 "Себестоимость продаж" (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

В данном случае выручка от выполненных работ признается организацией-

подрядчиком доходом на дату получения оплаты от заказчика на расчетный счет организации, т.е. в июле (п. 1 ст. 346.15, п. 1 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ).

Расходы, связанные с выполнением работ, учитываются в целях налогообложения по мере их осуществления и оплаты, т.е. также в июле (п. 1 ст. 346.16, п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Решения по ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В июне				
Отражены затраты на выполнение работ	20	10, 69, 70 и др.	124 000	Требование-накладная, Расчетно-платежная ведомость, Бухгалтерская справка-расчет
Отражена выручка от выполнения работ	62	90-1	212 400	Акт приемки-сдачи выполненных работ
Списаны затраты на выполнение работ	90-2	20	124 000	Бухгалтерская справка
В июле				
Получена оплата выполненных работ	51	62	212 400	Выписка банка по расчетному счету

## Ситуация 2.

**Содержание ситуации.** Организацией в феврале получены материалы на сумму 472 000 руб. (в том числе НДС 72 000 руб.). Согласно условиям договора коммерческого кредита на эту сумму выдан простой беспроцентный вексель, который погашается через два месяца (в апреле). В марте полученные материалы использованы для выполнения работ.

### Решения необходимые для принятия по данной ситуации

Необходимо отразить в учете организации, применяющей УСН (объект налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов"), получение материалов на условиях коммерческого кредита. Коммерческий кредит оформлен простым беспроцентным векселем.

## Решения по ситуации

### Рассмотрим гражданско-правовые отношения

Договорами, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, может предусматриваться предоставление кредита, в том числе в виде отсрочки оплаты (коммерческий кредит), если иное не установлено законом (п. 1 ст. 823 Гражданского кодекса РФ).

К коммерческому кредиту применяются нормы гл. 42 "Заем и кредит" ГК РФ, если иное не предусмотрено правилами о договоре, из которого возникло соответствующее обязательство (п. 12 Постановления Пленума Верховного Суда РФ N 13, Пленума ВАС РФ N 14 от 08.10.1998 "О практике применения положений Гражданского кодекса Российской Федерации о процентах за пользование чужими денежными средствами", п. 2 ст. 823 ГК РФ).

В рассматриваемой ситуации организацией получен беспроцентный коммерческий кредит, оформленный простым векселем (п. 3 ст. 809, ст. 815 ГК РФ, абз. 5 п. 12 Постановления Пленума Верховного Суда РФ N 13, Пленума ВАС РФ N 14).

### Рассмотрим бухгалтерский учет

Полученные по договору коммерческого кредита материалы являются частью материально-производственных запасов и принимаются к учету по фактической себестоимости (п. п. 2, 5 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н). В данном случае она определяется как их договорная стоимость (с учетом НДС) (абз. 3, 6 п. 5 ПБУ 5/01, пп. 3 п. 2 ст. 170, п. 2 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ).

При этом производится бухгалтерская запись по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной

деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Выдача собственного простого беспроцентного векселя по договору коммерческого кредита не является погашением обязательства (кредиторской задолженности) и отражается в аналитическом учете по счету 60 (п. 2 Письма Минфина России от 31.10.1994 N 142, Инструкция по применению Плана счетов).

Стоимость материалов, использованных для выполнения работ, признается расходом по обычным видам деятельности и отражается по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 10 (п. п. п. 5, 7, 8 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). В дальнейшем эти затраты формируют себестоимость выполненных работ (п. 9 ПБУ 10/99).

В апреле организация погашает вексель, что отражается по дебету счета 60 и кредиту счета 51 "Расчетные счета".

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

Затраты на приобретение материалов (без учета НДС), использованных при выполнении работ, включаются в состав материальных расходов (пп. 5 п. 1 ст. 346.16, пп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ).

Такие расходы учитываются при определении налоговой базы на дату погашения задолженности перед поставщиком (пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ). В рассматриваемой ситуации такой датой является дата погашения выданного организацией простого беспроцентного векселя (пп. 5 п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

НДС, предъявленный поставщиком материалов, включается в состав расходов в том же периоде, что и стоимость материалов (пп. 8 п. 1 ст. 346.16, п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Решения по ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице.к балансовому



счета 60:

60-м "Расчеты с поставщиком за материалы";

60-в "Расчеты по выданным векселям".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерские записи в феврале				
Получены материалы по договору коммерческого кредита	10-1	60-м	472 000	Отгрузочные документы поставщика, Приходный ордер
Выдан собственный вексель в обеспечение договора коммерческого кредита	60-м	60-в	472 000	Акт приемки-передачи векселя
Бухгалтерская запись в марте				
Материалы использованы при выполнении работ	20	10-1	472 000	Требование-накладная
Бухгалтерская запись в апреле				
Погашен вексель, выданный по договору коммерческого кредита	60-в	51	472 000	Выписка банка по расчетному счету

Следует отметить, что организация, применяющая УСН, вправе не отражать предъявленную ей сумму НДС на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", а сразу включить в стоимость материалов, если такой порядок учета закреплен в ее учетной политике.

### Ситуация 3.

**Содержание ситуации.** Организация арендует у физического лица помещение склада для хранения сырья и изготовленной продукции. По условиям договора аренды расходы по оплате коммунальных услуг несет арендатор. Сумма коммунальных платежей не входит в сумму арендной платы, определяется на основании счетов, выставляемых соответствующими службами, и выплачивается наличными денежными средствами арендодателю. В текущем месяце сумма

коммунальных платежей составила 10 000 руб.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете производственной организации (арендатора) расчеты с физическим лицом (арендодателем) по коммунальным платежам, уплачиваемым организацией по арендуемому нежилому помещению?

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Согласно п. 2 ст. 616 Гражданского кодекса РФ арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законом или договором аренды. К расходам на содержание арендованного помещения относятся, в частности, коммунальные расходы.

Возложение на арендатора расходов по оплате коммунальных услуг не может рассматриваться как форма арендной платы (п. 12 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 11.01.2002 N 66 "Обзор практики разрешения споров, связанных с арендой").

В рассматриваемой ситуации по договору аренды коммунальные расходы несет арендатор. При этом расчеты с коммунальными службами осуществляет арендодатель, а организация возмещает арендодателю фактически произведенные затраты.

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Затраты в виде коммунальных платежей, произведенных арендатором в собственных интересах, учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

В учете производственной организации эти расходы отражаются записью по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (Инструкция по применению Плана счетов

бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Затраты арендатора на оплату коммунальных услуг в отношении складского помещения, используемого в производственном процессе, учитываются в целях исчисления налога на прибыль в составе материальных расходов на основании пп. 1 п. 2 ст. 253, пп. 5 п. ст. 254 Налогового кодекса РФ.

Датой признания коммунальных расходов является дата получения подтверждающих документов о фактически произведенных расходах от арендодателя (п. 2 ст. 272 НК РФ).

### **Рассмотрим налог на доходы физических лиц (НДФЛ)**

В общем случае организация - источник выплаты дохода физическому лицу является налоговым агентом. Удержание НДФЛ производится налоговыми агентами непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате (п. 4 ст. 226 НК РФ).

Объектом налогообложения по НДФЛ признается доход, полученный физическим лицом от источников в Российской Федерации (п. 1 ст. 209 НК РФ).

Доходом в целях налогообложения признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить (ст. 41 НК РФ).

В данном случае арендатор производит оплату арендодателю только фактически потребленных арендатором коммунальных услуг на основании счетов коммунальных служб. При получении денежных средств от арендатора у арендодателя отсутствует объект налогообложения по НДФЛ.

Такой же позиции придерживается Минфин России (п. 2 Письма от 05.12.2008 N 03-11-04/2/191, Письмо от 24.12.2008 N 03-04-05-01/470).

Таким образом, у организации отсутствует обязанность налогового агента по удержанию НДФЛ при выплате физическому лицу суммы коммунальных

платежей.

По мнению налоговых органов, сумма возмещения коммунальных платежей, уплачиваемая арендодателю (физическому лицу), облагается НДФЛ (Письма УФНС России по г. Москве от 30.09.2005 28-11/69851, от 16.06.2010) № 20-14/41/062935).

В данной схеме записи произведены исходя из позиции Минфина России.

Решения по ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена стоимость коммунальных услуг, потребленных организацией в текущем месяце	20	76	10 000	Договор аренды, Копии счетов коммунальных служб
Произведены расчеты с арендодателем	76	50	10 000	Расходный кассовый ордер

Для рассмотрения разных ситуаций по счетам учета затрат рекомендуется ознакомиться в СПС «Консультант Плюс» с Путеводителем по ИБ «Корреспонденция счетов».

## ГЛАВА 9. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

### 9.1. Понятие о банковских счетах. Формы расчетов

Банки открывают в валюте Российской Федерации и иностранных валютах: текущие счета; расчетные счета; бюджетные счета; корреспондентские счета; корреспондентские субсчета; счета доверительного управления; специальные банковские счета; депозитные счета судов, подразделений службы судебных приставов, правоохранительных органов, нотариусов; счета по вкладам (депозитам).

**Текущие счета** открываются физическим лицам для совершения расчетных операций, не связанных с предпринимательской деятельностью или частной практикой.

**Расчетные счета** открываются юридическим лицам, не являющимся кредитными организациями, а также индивидуальным предпринимателям или физическим лицам, занимающимся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой, для совершения расчетов, связанных с предпринимательской деятельностью или частной практикой. Расчетные счета открываются представительствам кредитных организаций, а также некоммерческим организациям для совершения расчетов, связанных с достижением целей, для которых некоммерческие организации созданы.

**Бюджетные счета** открываются в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, лицам, осуществляющим операции со средствами бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации и государственных внебюджетных фондов Российской Федерации.

**Корреспондентские счета** открываются кредитным организациям. Банку России открываются корреспондентские счета в иностранных валютах.

**Корреспондентские субсчета** открываются филиалам кредитных организаций.

**Счета доверительного управления** открываются доверительному управляющему для осуществления расчетов, связанных с деятельностью по доверительному управлению.

**Специальные банковские счета** открываются юридическим и физическим лицам в случаях и в порядке, установленном законодательством Российской Федерации для осуществления предусмотренных им операций соответствующего вида.

**Депозитные счета судов, подразделений службы судебных приставов, правоохранительных органов, нотариусов** открываются соответственно судам, подразделениям службы судебных приставов, правоохранительным органам,

нотариусам для зачисления денежных средств, поступающих во временное распоряжение, при осуществлении ими установленной законодательством Российской Федерации деятельности и в установленных законодательством Российской Федерации случаях.

**Счета по вкладам (депозитам)** открываются физическим и юридическим лицам для учета денежных средств, размещаемых в банках с целью получения доходов в виде процентов, начисляемых на сумму размещенных денежных средств.

Открытие банковских счетов юридическому лицу, индивидуальному предпринимателю, физическому лицу, занимающемуся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой, осуществляется в соответствии с Инструкцией Банка России «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам)». К указанной Инструкции Банком направляются соответствующие Указания.

**Открытие расчетного счета.** Для открытия расчетного счета юридическому лицу, созданному в соответствии с законодательством Российской Федерации, в банк представляются:

- а) свидетельство о государственной регистрации юридического лица;
- б) учредительные документы юридического лица.
- в) лицензии (разрешения), выданные юридическому лицу в установленном законодательством Российской Федерации порядке на право осуществления деятельности, подлежащей лицензированию, в случае если данные лицензии (разрешения) имеют непосредственное отношение к правоспособности клиента заключать договор банковского счета соответствующего вида;
- г) карточка;
- д) документы, подтверждающие полномочия лиц, указанных в карточке, на распоряжение денежными средствами, находящимися на банковском счете, а в случае когда договором предусмотрено удостоверение прав распоряжения

денежными средствами, находящимися на счете, с использованием аналога собственноручной подписи, документы, подтверждающие полномочия лиц, наделенных правом использовать аналог собственноручной подписи;

е) документы, подтверждающие полномочия единоличного исполнительного органа юридического лица;

ж) свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, либо документ, выдаваемый налоговым органом в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, в целях открытия банковского счета.

**Открытие расчетного счета филиалам, представительством) юридического лица.** Для открытия расчетного счета юридическому лицу, созданному в соответствии с законодательством Российской Федерации, для совершения операций его обособленным подразделением (филиалом, представительством) в банк представляются:

а) документы, указанные выше;

б) положение об обособленном подразделении юридического лица;

в) документы, подтверждающие полномочия руководителя обособленного подразделения юридического лица;

г) документ, подтверждающий постановку на учет юридического лица в налоговом органе по месту нахождения его обособленного подразделения.

В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, представляются также документы, свидетельствующие о внесении записи в сводный государственный реестр аккредитованных на территории Российской Федерации представительств иностранных компаний или государственный реестр филиалов иностранных юридических лиц, аккредитованных на территории Российской Федерации.

**Открытие расчетного счета индивидуальному предпринимателю или физическому лицу занимающемуся частной практикой.** Для открытия расчетного счета индивидуальному предпринимателю или физическому лицу,

занимающемуся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой, в банк предоставляются:

- а) документ, удостоверяющий личность физического лица;
- б) карточка;
- в) документы, подтверждающие полномочия лиц, указанных в карточке, на распоряжение денежными средствами, находящимися на банковском счете (если такие полномочия передаются третьим лицам), а в случае когда договором предусмотрено удостоверение прав распоряжения денежными средствами, находящимися на счете, третьими лицами с использованием аналога собственноручной подписи, документы, подтверждающие полномочия лиц, наделенных правом использовать аналог собственноручной подписи;
- г) свидетельство о постановке на учет в налоговом органе;
- д) свидетельство о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя;
- е) лицензии (патенты), выданные индивидуальному предпринимателю или лицу, занимающемуся частной практикой, в установленном законодательством Российской Федерации порядке, на право осуществления деятельности, подлежащей лицензированию (регулируванию путем выдачи патента).

Для открытия бюджетного счета юридическому лицу наряду с документами, предусмотренными подпунктами «а,б,г,д,е,ж» пункта 4.1 Инструкции Банка России, в банк представляется также документ, подтверждающий право юридического лица на обслуживание в банке.

Для открытия специального банковского счета в банк представляются те же документы, что и для открытия расчетного счета или текущего счета, с учетом требований законодательства Российской Федерации.

По договору банковского счета банк обязуется принимать и зачислять поступающие на счет, открытый клиенту (владельцу счета), денежные средства,



выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведении других операций по счету.

Банк может использовать имеющиеся на счете денежные средства, гарантируя право клиента беспрепятственно распоряжаться этими средствами. При этом банк не вправе определять и контролировать направления использования денежных средств клиента и устанавливать другие не предусмотренные законом или договором банковского счета ограничения его права распоряжаться денежными средствами по своему усмотрению.

При пользовании счетами банка клиент (юридическое и физическое лицо) обязан оплатить расходы банка на совершение операций по счету. В тоже время банк уплачивает проценты за пользование денежными средствами клиента, находящимися на счете, сумма которых зачисляется на счет. Банк предоставляет клиентам информацию о состоянии денежных средств на соответствующем счете; списывает денежные средства со счета на основании распоряжения клиента, соблюдая очередность списания денежных средств со счета; несет ответственность за ненадлежащее совершение операций по счету; гарантирует тайну банковского счета и банковского вклада, операций по счету и сведений о клиенте.

Следует отметить, что банк ограничивает права клиента на распоряжение денежными средствами, находящимися на счете, только в случае наложения ареста на денежные средства, находящиеся на счете, или приостановления операций по счету в случаях, предусмотренных законом.

Договор банковского счета расторгается по заявлению клиента в любое время.

По требованию банка договор банковского счета может быть расторгнут судом в следующих случаях:

-когда сумма денежных средств, хранящихся на счете клиента, окажется ниже минимального размера, предусмотренного банковскими правилами или

договором, если такая сумма не будет восстановлена в течение месяца со дня предупреждения банка об этом;

-при отсутствии операций по этому счету в течение года, если иное не предусмотрено договором.

Остаток денежных средств на счете выдается клиенту либо по его указанию перечисляется на другой счет не позднее семи дней после получения соответствующего письменного заявления клиента.

Расторжение договора банковского счета является основанием закрытия счета клиента.

Банки осуществляют перевод денежных средств по банковским счетам и без открытия банковских счетов в соответствии с федеральным законом и нормативными актами Банка России в рамках применяемых форм безналичных расчетов на основании Положения о правилах осуществления перевода денежных средств (утв. Банком России 19.06.2012 № 383-П). Перевод денежных средств осуществляется на основе распоряжений о переводе денежных средств, составляемых плательщиками, получателями средств, а также лицами, органами, имеющими право на основании закона предъявлять распоряжения к банковским счетам плательщиков (взыскатели средств), банками.

**Формы безналичных расчетов.** Перевод денежных средств осуществляется в рамках следующих форм безналичных расчетов:

- расчетов платежными поручениями;
- расчетов по аккредитиву;
- расчетов инкассовыми поручениями;
- расчетов чеками;
- расчетов в форме перевода денежных средств по требованию получателя средств (прямое дебетование);
- расчетов в форме перевода электронных денежных средств.

Рассмотрим некоторые формы безналичных расчетов.

**Платежное поручение** - письменное распоряжение плательщика банку с перечислением суммы средств со своего расчетного счета на счет получателя. Платежными поручениями рассчитываются при переводе заработной платы на счета работников в банке; при погашении задолженности; при предварительной (авансе) и последующей оплате счетов за товарно-материальные ценности, выполненные работы и услуги и др.

Платежное поручение принимается банком от плательщика к исполнению только при наличии средств на расчетном счете, если иное не оговорено между банком и владельцем счета. По договоренности сторон платежные поручения могут быть срочными, досрочными и отсроченными. Срочные платежи совершаются: до отгрузки товара - авансовый платеж; после отгрузки товара - путем прямого акцепта товара; при крупных сделках - частичные платежи. Досрочный и отсроченный платежи могут осуществляться в рамках договорных отношений без ущерба для финансового положения договаривающихся сторон.

**Расчеты по аккредитиву.** При расчетах по аккредитиву банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива и в соответствии с его указанием (банк-эмитент), обязуется произвести платежи получателю средств или оплатить, акцептовать или учесть переводной вексель либо дать полномочие другому банку (исполняющему банку) произвести платежи получателю средств или оплатить, акцептовать или учесть переводной вексель.

К банку-эмитенту, производящему платежи получателю средств либо оплачивающему, акцептующему или учитывающему переводной вексель, применяются правила об исполняющем банке.

В случае открытия покрытого (депонированного) аккредитива банк-эмитент при его открытии обязан перечислить сумму аккредитива (покрытие) за счет плательщика либо предоставленного ему кредита в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия обязательства банка-эмитента.

В случае открытия непокрытого (гарантированного) аккредитива исполняющему банку предоставляется право списывать всю сумму аккредитива с ведущегося у него счета банка-эмитента.

Порядок осуществления расчетов по аккредитиву регулируется законом, а также установленными в соответствии с ним банковскими правилами и применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота.

### **Различают аккредитив отзывный и безотзывный.**

**Отзывным** признается аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом без предварительного уведомления получателя средств. Отзыв аккредитива не создает каких-либо обязательств банка-эмитента перед получателем средств. Аккредитив является отзывным, если в его тексте прямо не **установлено иное**.

**Безотзывным** признается аккредитив, который не может быть отменен без согласия получателя средств.

Безотзывный аккредитив, подтвержденный исполняющим банком, не может быть изменен или отменен без согласия исполняющего банка.

Процедура открытия и закрытия аккредитива отражена в статьях 867-873 части 2 ГК РФ.

### **Расчеты инкассовыми поручениями.**

При расчетах по инкассо банк (банк-эмитент) обязуется по поручению клиента осуществить за счет клиента действия по получению от плательщика платежа и (или) акцепта платежа. Банк-эмитент, получивший поручение клиента, вправе привлекать для его выполнения иной банк (исполняющий банк).

Порядок осуществления расчетов по инкассо регулируется законом, установленными в соответствии с ним банковскими правилами и применяемыми в банковской практике, а также обычаями делового оборота.

Разработаны унифицированные правила по инкассо «**ICC UNIFORM RULES FOR COLLECTION УНИФИЦИРОВАННЫЕ ПРАВИЛА ПО**

## **ИНКАССО (Публикация Международной торговой палаты N 522) (Ред. 1995 г., вступили в силу с 01.01.96)»**

**.Расчеты чеками.** Чеком признается ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю.

Операции с чеками включают: оплату чека, передачу прав по чеку, гарантию платежа, инкассирование чека, удостоверение отказа от оплаты чека, извещение о неоплате чека. Затем рассматриваются последствия неоплаты чека (ст.885 ГК РФ).

В качестве плательщика по чеку может быть указан только банк, где чекодатель имеет средства, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков.. Отзыв чека до истечения срока для его предъявления не допускается. Выдача чека не погашает денежного обязательства, во исполнение которого он выдан. Порядок и условия использования чеков в платежном обороте регулируются ГК РФ и банковскими правилами.

Чек должен содержать следующие реквизиты: наименование "чек", включенное в текст документа; поручение плательщику выплатить определенную денежную сумму; наименование плательщика и указание счета, с которого должен быть произведен платеж; указание валюты платежа; указание даты и места составления чека;подпись лица, выписавшего чек, - чекодателя. Важным является то, что отсутствие в документе какого-либо из указанных реквизитов лишает его силы чека.

Форма чека и порядок его заполнения определяются законом и установленными в соответствии с ним банковскими правилами.

Чек оплачивается за счет средств чекодателя.

**Передача прав по чеку** производится в порядке, установленном ГК РФ. При этом именной не подлежит передаче.В переводном чеке индоссамент на плательщика имеет силу расписки за получение платежа.

**Платеж по чеку** может быть **гарантирован** полностью или частично посредством авалья. Гарантия платежа по чеку (аваль) может даваться любым лицом, за исключением плательщика.

**Представление чека в банк**, обслуживающий чекодержателя, на инкассо для получения платежа считается предъявлением чека к платежу. (Инкассирование чека)

**Отказ от оплаты чека должен быть удостоверен** одним из следующих способов:

1) совершением нотариусом протеста либо составлением равнозначного акта в порядке, установленном законом;

2) отметкой плательщика на чеке об отказе в его оплате с указанием даты представления чека к оплате;

3) отметкой инкассирующего банка с указанием даты о том, что чек своевременно выставлен и не оплачен.

**Извещение о неоплате чека** должен сделать чекодержатель. Он обязан известить своего индоссанта и чекодателя о неплатеже в течение двух рабочих дней, следующих за днем совершения протеста или равнозначного акта.

**Последствия неоплаты чека** состоят в том, что в случае отказа плательщика от оплаты чека чекодержатель вправе по своему выбору предъявить иск к одному, нескольким или ко всем обязанным по чеку лицам (чекодателю, авалистам, индоссантам), которые несут перед ним солидарную ответственность.

**Перевод электронных денежных средств** осуществляется в соответствии с законодательными документами, документами Банка России и договорами. В соответствии с пунктом 19 статьи 3 Федерального закона от 27.06.2011 N 161-ФЗ (ред. от 23.07.2013) "О национальной платежной системе" электронное средство платежа - средство и (или) способ, позволяющие клиенту оператора по переводу денежных средств составлять, удостоверять и передавать распоряжения в целях осуществления перевода денежных средств в рамках применяемых форм

безналичных расчетов с использованием информационно-коммуникационных технологий, электронных носителей информации, в том числе платежных карт, а также иных технических устройств.

Статьями 4-10 указанного Закона № 161-ФЗ рассматриваются: порядок оказания платежных услуг; порядок осуществления перевода денежных средств; особенности осуществления перевода денежных средств по требованию получателя средств; особенности осуществления перевода электронных денежных средств; распоряжение клиента, порядок его приема к исполнению и исполнения; порядок использования электронных средств платежа; порядок использования электронных средств платежа при осуществлении перевода электронных денежных средств.

При осуществлении безналичных расчетов в форме перевода электронных денежных средств клиент предоставляет денежные средства оператору электронных денежных средств на основании заключенного с ним договора.

Клиент - физическое лицо может предоставлять денежные средства оператору электронных денежных средств с использованием своего банковского счета или без использования банковского счета.

Клиент - юридическое лицо или индивидуальный предприниматель предоставляет денежные средства оператору электронных денежных средств только с использованием своего банковского счета.

Оператор электронных денежных средств учитывает денежные средства, предоставленные клиентом, путем формирования записи, отражающей размер обязательств оператора электронных денежных средств перед клиентом в сумме предоставленных им денежных средств (далее - остаток электронных денежных средств).

Оператор электронных денежных средств не вправе предоставлять клиенту денежные средства для увеличения остатка электронных денежных средств клиента.

Оператор электронных денежных средств не вправе осуществлять начисление процентов на остаток электронных денежных средств или выплату любого вознаграждения клиенту.

Перевод электронных денежных средств осуществляется на основании распоряжений плательщиков в пользу получателей средств. В случаях, предусмотренных договорами между плательщиком и оператором электронных денежных средств, между плательщиком и получателем средств, перевод электронных денежных средств может осуществляться на основании требований получателей средств в соответствии со статьей 6 Федерального закона № 161-ФЗ с учетом особенностей перевода электронных денежных средств, за исключением случаев использования электронных средств платежа, предусмотренных частью 4 статьи 10 Федерального закона № 161-ФЗ.

Перевод электронных денежных средств может осуществляться между плательщиками и получателями средств, являющимися клиентами одного оператора электронных денежных средств или нескольких операторов электронных денежных средств.

При переводе электронных денежных средств юридические лица или индивидуальные предприниматели могут являться получателями средств, а также плательщиками в случае, если получателем средств является физическое лицо, использующее электронные средства платежа, указанные в части 2 статьи 10 Федерального закона № 161-ФЗ.

Перевод электронных денежных средств осуществляется путем одновременного принятия оператором электронных денежных средств распоряжения клиента, уменьшения им остатка электронных денежных средств плательщика и увеличения им остатка электронных денежных средств получателя средств на сумму перевода электронных денежных средств.

Перевод электронных денежных средств осуществляется незамедлительно после принятия оператором электронных денежных средств распоряжения



клиента.

Договором, заключенным оператором электронных денежных средств с клиентом, может быть предусмотрена возможность использования плательщиком - физическим лицом и получателем средств - юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем электронных средств платежа, когда действия, указанные в части 10 статьи 7, осуществляются одновременно (далее - автономный режим использования электронного средства платежа). В таком случае получатель средств обязан ежедневно передавать информацию о совершенных операциях оператору электронных денежных средств для ее учета не позднее окончания рабочего дня оператора электронных денежных средств.

Оператор электронных денежных средств незамедлительно после исполнения распоряжения клиента об осуществлении перевода электронных денежных средств направляет клиенту подтверждение об исполнении указанного распоряжения.

В случае автономного режима использования электронного средства платежа оператор электронных денежных средств направляет плательщику и в случае, предусмотренном договором, получателю средств подтверждения об осуществлении перевода электронных денежных средств незамедлительно после учета оператором электронных денежных средств информации, полученной в соответствии с частью 12 статьи 7.

Перевод электронных денежных средств становится безотзывным и окончательным после осуществления оператором электронных денежных средств действий, указанных в части 10 статьи 7.

В случае автономного режима использования электронного средства платежа перевод электронных денежных средств становится безотзывным в момент использования клиентом электронного средства платежа в соответствии с требованиями части 12 статьи 7 и окончательным после учета оператором электронных денежных средств информации, полученной в соответствии с

частью 12 статьи 7.

Денежное обязательство плательщика перед получателем средств прекращается при наступлении окончательности перевода электронных денежных средств.

В случае автономного режима использования электронного средства платежа денежное обязательство плательщика перед получателем средств прекращается в момент наступления безотзывности перевода электронных денежных средств.

Оператор электронных денежных средств осуществляет на постоянной основе учет информации об остатках электронных денежных средств и осуществленных переводах электронных денежных средств.

Помимо осуществления перевода электронных денежных средств остаток (его часть) электронных денежных средств клиента - физического лица, использующего электронное средство платежа, предусмотренное частью 4 статьи 10 Федерального закона №161-ФЗ, может быть по его распоряжению переведен только на банковский счет. Такой остаток (его часть) электронных денежных средств клиента - физического лица не может быть выдан наличными денежными средствами.

Кроме осуществления перевода электронных денежных средств остаток (его часть) электронных денежных средств клиента - физического лица, использующего электронное средство платежа, предусмотренное частью 2 статьи 10 Федерального закона № 161-ФЗ, может быть по его распоряжению переведен на банковский счет, переведен без открытия банковского счета или выдан наличными денежными средствами.

Помимо осуществления перевода электронных денежных средств остаток (его часть) электронных денежных средств клиента - юридического лица или индивидуального предпринимателя может быть по его распоряжению зачислен или переведен только на его банковский счет.

Клиент - юридическое лицо или индивидуальный предприниматель обязан

иметь банковский счет, открытый у оператора электронных денежных средств для перевода остатка (его части) электронных денежных средств, или предоставить ему информацию о банковском счете этого юридического лица или индивидуального предпринимателя, открытом в иной кредитной организации, на который может осуществляться перевод остатка (его части) электронных денежных средств.

На переводы электронных денежных средств в иностранной валюте между резидентами, на переводы электронных денежных средств в иностранной валюте и валюте Российской Федерации между резидентами и нерезидентами, а также на переводы электронных денежных средств в иностранной валюте и валюте Российской Федерации между нерезидентами распространяются требования валютного законодательства Российской Федерации, актов органов валютного регулирования и актов органов валютного контроля.

Для понимания вопросов, связанных с электронными денежными средствами в иностранной валюте, рекомендуется ознакомиться с отдельными понятиями и терминами используемыми в Федеральном законе от 10 декабря 2003 года N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле"(ред. от 23.07.2013).

Оператор электронных денежных средств до заключения договора с клиентом - физическим лицом обязан предоставить ему следующую информацию:

- 1) о наименовании и месте нахождения оператора электронных денежных средств, а также о номере его лицензии на осуществление банковских операций;
- 2) об условиях использования электронного средства платежа, в том числе в автономном режиме;
- 3) о способах и местах осуществления перевода электронных денежных средств;
- 4) о способах и местах предоставления денежных средств клиентом - физическим лицом оператору электронных денежных средств;

5) о размере и порядке взимания оператором электронных денежных средств вознаграждения с физического лица в случае взимания вознаграждения;

6) о способах подачи претензий и порядке их рассмотрения, включая информацию для связи с оператором электронных денежных средств.

Формы безналичных расчетов избираются плательщиками, получателями средств самостоятельно и могут предусматриваться договорами, заключаемыми ими со своими контрагентами.

Плательщиками, получателями средств являются юридические лица, индивидуальные предприниматели, физические лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой, физические лица (далее - клиенты), банки. Взыскатели средств могут являться получателями средств.

Для изучения темы рекомендуются следующие документы:

- Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 2)  
- Федеральный закон от 27.06.2011 N 161-ФЗ (ред. от 23.07.2013) "О национальной платежной системе" (Статья 3. Основные понятия, используемые в настоящем Федеральном законе)

- "Стратегия развития национальной платежной системы" (одобрена Советом директоров Банка России 15.03.2013, протокол N 4) (раздел I. Общие положения)

- Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 (ред. от 23.07.2013) «О банках и банковской деятельности»

- Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ (ред. от 23.07.2013) «О валютном регулировании и валютном контроле»

- Инструкция Банка России от 14.09.2006 «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам)».

- Положение о правилах осуществления перевода денежных средств (утв. Банком России 19.06.2012 № 383-П)

-«ICC UNIFORM RULES FOR COLLECTION УНИФИЦИРОВАННЫЕ ПРАВИЛА ПО ИНКАССО (Публикация Международной торговой палаты N 522) (Ред. 1995 г., вступили в силу с 01.01.96)»,

- а также другие документы и публикации, имеющие отношения к существу темы.

## **9. 2. Учет и документирование денежных средств организации**

Учет денежных средств организации осуществляется в соответствии с:

-Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»

-Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34 н

-Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утв. Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94 н (далее – План счетов)

-Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)

-Положением по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006)

В соответствии с Планом счетов к синтетическим счетам учета денежных средств организации отнесены:

50 Касса

51 Расчётный счёт

52 Валютный счёт

55 Специальные счёта в банках

57 Переводы в пути

58 Финансовые вложения

59 Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги.

Перечисленные счета образуют раздел V "Денежные средства" Плана счетов. Они предназначены для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в российской и иностранных валютах, находящихся в кассе, на расчетных, валютных и других счетах, открытых в кредитных организациях на территории страны и за ее пределами, а также ценных бумаг, платежных и денежных документов.

Денежные средства в иностранных валютах и операции с ними учитываются на счетах этого раздела в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты в установленном порядке. Одновременно эти средства и операции отражаются в валюте расчетов и платежей.

В данной главе рассмотрим отдельные счета учета денежных средств организаций: 51, 52, 55, 57.

**Счет 51 "Расчетные счета"** предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации на расчетных счетах организации, открытых в кредитных организациях.

По дебету счета 51 "Расчетные счета" отражается поступление денежных средств на расчетные счета организации. По кредиту счета 51 "Расчетные счета" отражается списание денежных средств с расчетных счетов организации. Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет расчетного счета организации и обнаруженные при проверке выписок кредитной организации, отражаются на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет "Расчеты по претензиям").

Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации по расчетному счету и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

Аналитический учет по счету 51 "Расчетные счета" ведется по каждому расчетному счету.

Счет 51 "Расчетные счета" корреспондирует со счетами:

по дебету: 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 57 Переводы в пути, 58 Финансовые вложения, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам, 68 Расчеты по налогам и сборам, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 75 Расчеты с учредителями, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 86 Целевое финансирование, 90 Продажи, 91 Прочие доходы и расходы, 98 Доходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки;

по кредиту: 04 Нематериальные активы, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 57 Переводы в пути, 58 Финансовые вложения, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам, 67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам, 68 Расчеты по налогам и сборам, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 75 Расчеты с учредителями, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 81 Собственные акции (доли), 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), 96 Резервы предстоящих расходов, 99 Прибыли и убытки.

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Денежные средства перечислены комиссионеру после заключения им договора поставки товара в сумме 59 000 руб. (в том числе НДС 9000 руб.), необходимой для оплаты поставщику. Вознаграждение комиссионера составляет 5900 руб. (в том числе НДС 900 руб.) и в соответствии с условиями договора комиссии перечисляется организацией после получения

товара.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации приобретение товаров через комиссионера для перепродажи.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Согласно п.1 ст. 990 Гражданского кодекса РФ по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

Вещи, приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего (п. 1 ст. 996 ГК РФ).

Комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии (п. 1 ст. 991 ГК РФ).

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Перечисленные комиссионеру денежные средства для исполнения комиссионного поручения не признаются расходом организации (п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н) и могут отражаться в бухгалтерском учете по дебету счета учета расчетов с комиссионером, например, счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", в корреспонденции с кредитом счета 51 "Расчетные счета" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Товары являются частью материально-производственных запасов (МПЗ), приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом



Минфина России от 09.06.2001 N 44н). МПЗ принимаются к учету по фактической себестоимости, которая в данном случае включает в себя сумму, уплаченную комиссионером за счет организации поставщику (без учета НДС), и вознаграждение комиссионера (без учета НДС) (п. 5, абз. 3, 7 п. 6 ПБУ 5/01).

Для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи, предназначен счет 41 "Товары" (Инструкция по применению Плана счетов). При оприходовании товара, приобретенного для организации комиссионером, производится запись по дебету счета 41 и кредиту счета 76. Такой же бухгалтерской проводкой отражается начисление вознаграждения комиссионера.

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Сумма НДС по приобретенному товару может быть принята к вычету после оприходования товара при наличии счета-фактуры, выставленного организации комиссионером на основании счета-фактуры, выставленного поставщиком на имя комиссионера (пп. 2 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ, пп. «в» - «д» п. 1 Правил заполнения счета-фактуры, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137).

Предъявленная комиссионером в составе комиссионного вознаграждения сумма НДС также может быть принята к вычету на основании счета-фактуры комиссионера. Указанные счета-фактуры комитент регистрирует в части 2 «Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур» и «Книге покупок (п.п. 1 п. 11 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137, абз. 1 п. 11 Правил ведения книги покупок, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137).

Предъявленные суммы НДС отражаются по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" в корреспонденции с кредитом счета 76. Принятие к вычету сумм НДС отражается по кредиту счета 19

в корреспонденции с дебетом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

В налоговом учете стоимость, по которой приобретаются товары, является прямым расходом и учитывается для целей налогообложения прибыли при их реализации (абз. 2, 3 ст. 320, пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ). Стоимость товара включает в себя договорную стоимость (без учета НДС). Исходя из абз. 2 ст. 320 НК РФ организация может сформировать стоимость товаров также с учетом суммы вознаграждения комиссионера (без учета НДС).

В рассматриваемой ситуации исходим из предположения, что такой порядок учета предусмотрен учетной политикой организации. Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных ситуаций».

### **Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице.**

К балансовому счету 76 открыты субсчета:

76-т "Расчеты с комиссионером по приобретаемому товару";

76-в "Расчеты с комиссионером по сумме вознаграждения".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Перечислены комиссионеру денежные средства для оплаты товара	76-т	51	59 000	Выписка банка по Расчетному счету
Оприходованы товары (59 000 - 9000)	41	76-т	50 000	Акт приема

				товаров
Отражена сумма НДС по приобретенным товарам	19	76-т	9 000	Счет-фактура
Сумма вознаграждения комиссионера отнесена на фактическую себестоимость товаров (5900 / 118 x 100)	41	76-в	5 000	Отчет комиссионера
Отражена сумма НДС по вознаграждению комиссионера (5900 / 118 x 18)	19	76-в	900	Счет-фактура
Принят к вычету НДС со стоимости товара и суммы вознаграждения комиссионера (9000 + 900)	68	19	9 900	Счет-фактура
Перечислено вознаграждение комиссионеру	76-в	51	5 900	Выписка банка по Расчетному счету

Следует отметить, что при приобретении товаров через комиссионера копию счета-фактуры, выставленного продавцом, комитент получает от комиссионера. При этом комитент копию счета-фактуры не регистрирует в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, но должен хранить его в течение четырех лет (пп. «а» п. 15, п. 13 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137).

## **Ситуация 2.**

**Содержание ситуации.** Товар приобретен по цене 118 000 руб., в том числе НДС 18 000 руб. На возвратную тару установлена залоговая цена в размере 5000 руб. Согласно договору поставки организация в установленный срок обязана

возвратить тару поставщику. При возврате тары поставщик возвращает уплаченную организацией залоговую стоимость.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации (покупателя) получение от поставщика товара в многооборотной таре и возврат поставщику указанной тары.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Если иное не предусмотрено договором поставки и не вытекает из существа обязательства, продавец обязан передать покупателю товар в таре и (или) упаковке, за исключением товара, который по своему характеру не требует затаривания и (или) упаковки (п. 1 ст. 481, п. 5 ст. 454 Гражданского кодекса РФ).

Покупатель (получатель) обязан вернуть поставщику многооборотную тару, в которой поступил товар, в порядке и в сроки, установленные договором (ст. 517 ГК РФ).

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Приобретенный товар принимается к учету по фактической себестоимости, которая в данном случае равна сумме, уплаченной поставщику, без учета НДС (п.п. 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н).

В бухгалтерском учете товар учитывается на счете 41 "Товары", субсчет 41-1 "Товары на складах" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Перечисленная поставщику залоговая стоимость многооборотной тары для покупателя не является расходом и учитывается в составе дебиторской задолженности (п. п. 2, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от

06.05.1999 N 33н).

Порядок отражения в учете многооборотной тары определен в разд. 3 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н.

Согласно абз. 3 п. 182 указанных Методических указаний, - при отгрузке товаров в таре, учитываемой по залоговым ценам, стоимость тары отражается в расчетных документах (счет, платежное требование, платежное требование-поручение и т.д.) отдельно по залоговым ценам и оплачивается покупателем сверх стоимости затаренных в нее товаров.

Покупатель полученную тару учитывает по залоговым ценам на субсчете 41-3 "Тара под товаром и порожня" счета 41 "Товары" (п. 183 Методических указаний, Инструкция по применению Плана счетов).

Вместе с тем заметим, что право собственности на многооборотную тару, подлежащую возврату поставщику, к покупателю не переходит. В связи с этим организация может учитывать полученную тару за балансом на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" по залоговой цене (Инструкция по применению плана счетов).

Учитывая изложенное, считаем, что организация вправе самостоятельно выбрать метод учета поступающей многооборотной тары (п. п. 2, 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н). В данной схеме исходим из предположения, что организация приняла решение руководствоваться порядком, изложенным в Методических указаниях.

В таком случае возврат тары будет отражаться бухгалтерской записью по кредиту счета 41, субсчет 41-3, и дебету счета учета расчетов с поставщиком. При этом счета учета продаж не используются (см. Письмо Минфина России от 14.05.2002 N 16-00-14/177).

При возврате залоговой тары поставщику в исправном состоянии покупателю

возмещается ее стоимость по залоговым ценам (п. 183 Методических указаний). В бухгалтерском учете возврат залоговой цены поставщиком отражается по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета учета расчетов с поставщиком.

#### Налог на добавленную стоимость (НДС)

Так как в момент отгрузки товара, затаренного в многооборотную тару, реализации тары не происходит, то не возникает объекта налогообложения по НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146, п. 1 ст. 39 Налогового кодекса РФ).

Залоговая цена тары, предъявленная к оплате поставщиком, не содержит НДС (п. 7 ст. 154 НК РФ).

НДС, предъявленный поставщиком за товар, организация вправе принять к вычету после принятия товара к учету и при наличии счета-фактуры (пп. 2 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ).

#### Рассмотрим налог на прибыль организаций

В налоговом учете организации при перечислении поставщику товара залоговой стоимости тары расхода не возникает (п. 32 ст. 270 НК РФ). При получении возвращенной поставщиком залоговой суммы после возврата ему тары у организации отсутствует какая-либо экономическая выгода, соответственно, дохода также не возникает (ст. 41 НК РФ).

Стоимость приобретенного товара формируется с учетом требований ст. 320 НК РФ исходя из суммы расходов, связанных с приобретением этого товара. В данном случае стоимость товара соответствует сумме, уплаченной поставщику.

Результаты анализа ситуации сведены в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Перечислена залоговая стоимость тары	76	51	5 000	Выписка банка по Расчетному счету

На дату поступления товара, затаренного в многооборотную тару				
Принята к учету многооборотная тару	41-3		76 5 000	Отгрузочные документы поставщика
Принят к учету приобретенный товар (118 000 - 18 000)	41-1	60	100 000	Отгрузочные документы поставщика, Акт о приемке товаров
Отражен НДС по приобретенному товару	19	60	18 000	Счет-фактура
Принят к вычету НДС по приобретенному товару	68	19	18 000	Счет-фактура
На дату возврата многооборотной тары поставщику				
Отражен возврат многооборотной тары поставщику	76	41-3	5 000	Акт приемки-передачи тары
Возвращена поставщиком залоговая сумма	51	76	5 000	Выписка банка по Расчетному счету

### Ситуация 3.

**Содержание ситуации.** Договорная цена оборудования составляет 236 000 руб. (в том числе НДС 36 000 руб.). Право собственности на оборудование переходит к покупателю при передаче ему оборудования. По данным бухгалтерского и налогового учета первоначальная стоимость оборудования составляет 360 000 руб., сумма начисленной амортизации - 180 000 руб.

#### Решения необходимые для принятия по данной ситуации

Необходимо отразить продажа покупателю оборудования (объекта основных средств (ОС)), если покупатель перечисляет организации 30% договорной цены до момента отгрузки, а оставшуюся сумму - после отгрузки.

#### Решения по ситуации

#### Рассмотрим бухгалтерский учет

Сумма полученной предоплаты не признается доходом организации и отражается как кредиторская задолженность (п.п. 3, 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н). В бухгалтерском учете зачисление денежных средств на счет организации в банке отражается по дебету счета 51 "Расчетные счета" в корреспонденции с кредитом счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Доход, полученный от реализации оборудования, в бухгалтерском учете организации признается прочим доходом (п. 7 ПБУ 9/99). Прочие доходы от выбытия объектов ОС принимаются к бухгалтерскому учету в периоде передачи покупателю объекта ОС (в периоде перехода права собственности на данный объект) в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и величине дебиторской задолженности (п.п. 10.1, 16 ПБУ 9/99, п.п. 30, 31 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н).

При продаже объекта ОС организация отражает его выбытие и списывает его стоимость с бухгалтерского учета (п. 29 ПБУ 6/01). Остаточная стоимость объекта ОС является прочим расходом организации от выбытия объекта ОС (п. 11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, п. 31 ПБУ 6/01).

Для учета выбытия объектов ОС к счету 01 "Основные средства", на котором учитывается первоначальная стоимость оборудования, может открываться отдельный субсчет "Выбытие основных средств", в дебет которого переносится первоначальная стоимость оборудования (360 000 руб.), а в кредит - сумма накопленной амортизации (180 000 руб.), числящаяся на счете 02 "Амортизация



основных средств" (Инструкция по применению Плана счетов). Прочие доходы и прочие расходы отражаются на счете 91 "Прочие доходы и расходы", субсчета соответственно 91-1 "Прочие доходы" и 91-2 "Прочие расходы" (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Операции по реализации товаров на территории Российской Федерации признаются объектами налогообложения по НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ). В целях Налогового кодекса РФ реализуемые объекты ОС являются товаром (п. 3 ст. 38 НК РФ).

Организация исчисляет НДС с суммы полученной предоплаты по расчетной ставке 18/118 (абз. 2 п. 1 ст. 154, пп. 2 п. 1 ст. 167, п. 4 ст. 164 НК РФ). Исчисленный НДС отражается в бухгалтерском учете обособленно, например, в аналитическом учете по счету 62 или по счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

На дату передачи оборудования покупателю организация в соответствии с абз. 6 п. 1 ст. 154, п. 14 ст. 167 НК РФ исчисляет НДС с договорной стоимости оборудования (без учета НДС). Сумма НДС отражается записью по дебету счета 90, субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость", и кредиту счета 68.

При этом согласно п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ сумма НДС, исчисленная с предоплаты, подлежит вычету. Принятие к вычету данной суммы НДС отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 68 и кредиту счета 62 (или 76).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Сумма полученной предоплаты не признается доходом налогоплательщиков, учитывающих доходы и расходы для целей налогообложения прибыли методом начисления (пп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Доходы от реализации имущества для целей налогообложения прибыли

определяются в соответствии СП. 1 ст. 248, п. 1 ст. 249 НК РФ, то есть в рассматриваемой ситуации в размере договорной стоимости оборудования без учета НДС. Доходы от продажи оборудования признаются на дату передачи права собственности на него покупателю (п. 3 ст. 271 НК РФ).

При этом доходы от реализации оборудования могут быть уменьшены на его остаточную стоимость (пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ).

Таким образом, в налоговом учете полученная от реализации объекта ОС сумма дохода в размере 200 000 руб. (236 000 руб. - 36 000 руб.) может быть уменьшена на остаточную стоимость этого объекта ОС в размере 180 000 руб. (360 000 руб. - 180 000 руб.).

Анализ ситуации систематизирован в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Обозначения субсчетов, используемые в таблице к балансовому счету 01:

01-1 "Основные средства в эксплуатации";

01-2 "Выбытие основных средств".

Содержание операций			Сумма, руб.	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
Бухгалтерские записи при получении предоплаты				
Получена от покупателя 30%-ная предоплата (236 000 x 30%)	51	62	70 800	Выписка банка по расчетному счету
Исчислен НДС с суммы предоплаты (70 800 x 18 / 118)	62-НДС (76)	68	10 800	Счет-фактура
Бухгалтерские записи на дату передачи оборудования покупателю				
Признан прочий доход от продажи объекта ОС	62	91-1	236 000	Договор купли-продажи оборудования, Акто приеме-передаче объекта основных средств

Отражена первоначальная стоимость выбывающего объекта ОС	01-2	01-1	360 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Отражена сумма начисленной амортизации по выбывающему объекту ОС	02	01-2	180 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Признан прочий расход в сумме остаточной стоимости объекта ОС (360 000 - 180 000)	91-2	01-2	180 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Начислен НДС (236 000 / 118 x 18)	91-2	68	36 000	Счет-фактура
Принят к вычету НДС, начисленный с предоплаты	68	62-НДС (76)	10 800	Счет-фактура
Бухгалтерская запись на дату окончательного расчета с покупателем				
Получена от покупателя оставшаяся сумма по договору (236 000 - 70 800)	51	62	165 200	Выписка банка по расчетному счету

**Счет 52 "Валютные счета"** предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории Российской Федерации и за ее пределами.

По дебету счета 52 "Валютные счета" отражается поступление денежных средств на валютные счета организации. По кредиту счета 52 "Валютные счета" отражается списание денежных средств с валютных счетов организации. Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет валютных счетов организации и обнаруженные при проверке выписок кредитной организации, отражаются на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет "Расчеты по претензиям").

Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

К счету 52 "Валютные счета" могут быть открыты субсчета:

52-1 Валютные счета внутри страны

52-2 Валютные счета за рубежом.

Аналитический учет по счету 52 "Валютные счета" ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

Счет 52 "Валютные счета" корреспондирует со счетами:

по дебету: 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 57 Переводы в пути, 58 Финансовые вложения, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам, 67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам, 68 Расчеты по налогам и сборам, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 75 Расчеты с учредителями, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 86 Целевое финансирование, 90 Продажи, 91 Прочие доходы и расходы, 98 Доходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки;

по кредиту: 04 Нематериальные активы, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 57 Переводы в пути, 58 Финансовые вложения, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам, 67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам, 68 Расчеты по налогам и сборам, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 75 Расчеты с учредителями, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80

Уставный капитал, 81 Собственные акции (доли), 84 Нераспределенная прибыль, 96 Резервы предстоящих расходов, 99 Прибыли и убытки.

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Организация приобрела у иностранного контрагента материалы контрактной стоимостью 15 000 евро. Поставка материалов осуществляется на условиях DDU. Право собственности на материалы переходит к организации в момент регистрации таможенной декларации, при этом материалы помещаются под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления. Таможенная стоимость соответствует контрактной стоимости материалов.

Курс евро, установленный ЦБ РФ, составляет (условно):

на дату перечисления предоплаты - 39,5 руб/евро;

на дату регистрации таможенной декларации - 40,2 руб/евро.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации расчеты, связанные с приобретением материалов и ввозом их на территорию РФ из-за пределов таможенного союза. Оплата материалов осуществляется в евро на условиях 100%-ной предоплаты.

## **Решения по ситуации**

### **Рассмотрим таможенные пошлины и сборы**

В рассматриваемой ситуации ввозимые материалы помещены под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления. В этом случае они находятся и используются на таможенной территории таможенного союза без ограничений по их пользованию и распоряжению (пп. 35 п. 1 ст. 4 ст. 209 Таможенного кодекса таможенного союза).

В отношении материалов, помещенных под указанную таможенную процедуру, организация уплачивает ввозную таможенную пошлину и

таможенные сборы за таможенные операции (пп. 1, 5 п. 1 ст. 70, пп. 1, 2 ст. 72, ст. 79, пп. 1 п. 1 ст. 210 ТК ТС, статьи 114, 124, п. 1 ч. 2 ст. 123, п. 1 ч. 1 ст. 128 Федерального закона от 27.11.2010 N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации").

Обязанность по уплате ввозной таможенной пошлины возникает у организации с момента регистрации российским таможенным органом таможенной декларации. Данная пошлина подлежит уплате в срок до выпуска материалов в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления (ч. 1 ст. 115 Федерального закона N 311-ФЗ, п. 1 ст. 84, п. 1, пп. 1 п. 3 ст. 211 ТК ТС).

Таможенная пошлина уплачивается в валюте РФ (рублях) в размере, установленном Единым таможенным тарифом Таможенного союза, утвержденным Решением Совета Евразийской экономической комиссии от 16.07.2012 N 54 (п.п.1, 3 ст. 176, п.п. 1, 2 ст. 74 ТК ТС). Порядок и форма уплаты таможенной пошлины приведены в ст. 116 Федерального закона N 311-ФЗ.

В рассматриваемой ситуации исходим из предположения, что организация ввозит материалы, в отношении которых установлена ввозная таможенная пошлина в размере 10% от их таможенной стоимости.

Суммы подлежащих уплате таможенных сборов исчисляются в валюте РФ (рублях) (ч. 3 ст. 125 Федерального закона N 311-ФЗ). Таможенный сбор уплачивается одновременно с подачей таможенной декларации (ч. 1 ст. 127 Федерального закона N 311-ФЗ). Таможенные сборы за таможенные операции уплачиваются по ставкам, установленным Постановлением Правительства РФ от 28.12.2004 N 863 "О ставках таможенных сборов за таможенные операции" (ч. 1 ст. 130 Федерального закона N 311-ФЗ). В рассматриваемой ситуации исходим из предположения, что таможенное декларирование производится в письменной форме (ч. 1 ст. 204, ч. 4 ст. 322 Федерального закона N 311-ФЗ). В таком случае размер таможенного сбора составляет 2000 руб. (п. 1 Постановления

Правительства РФ N 863).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Ввоз материалов на территорию РФ признается объектом налогообложения по НДС (пп. 3 п. 1 ст. 70 ТК ТС, пп. 4 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ). При этом налоговая база по НДС определяется как сумма их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины (п. 3 ст. 75, п. 1 ст. 84 ТК ТС, п. 1 ст. 153, пп. 1, 2 п. 1 ст. 160 НК РФ) <1>.

Обязанность по уплате НДС возникает у организации с момента регистрации таможенным органом таможенной декларации. НДС подлежит уплате в рублях в срок до выпуска материалов в полном объеме, поскольку материалы помещены под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления (п.п. 3, 4 ст. 76, п. 1, пп 1 п 3 ст. 211 ТК ТС, пп. 1 п 1 ст 151 НК РФ).

Организация имеет право принять к вычету сумму НДС, фактически уплаченную при ввозе материалов на территорию РФ, после принятия их на учет и при наличии документов, подтверждающих уплату НДС. Таким образом, для налогового вычета по НДС у организации должны быть таможенная декларация на ввозимые материалы и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату НДС (пп 1 п 2 ст 171, п.1 ст 172 НК РФ, п. 17 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137, Письмо Минфина России от 13.03.2012 N 03-07-08/69).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Записи в регистрах бухгалтерского учета по счетам учета активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производятся организацией в рублях (абз 1 п. 20 Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденного Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н).

Сумма предоплаты, перечисленная иностранному контрагенту, не признается

расходом организации и отражается в учете записью по дебету счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и кредиту счета 52 "Валютные счета". Указанная сумма учитывается на счете 60 обособленно (п.п. 3, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). В данном случае на дату перечисления предоплаты на счете 60 отражается дебиторская задолженность иностранного контрагента, которая в дальнейшем в связи с изменением курса не пересчитывается (п. 10 ПБУ 3/2006).

Приобретенные за плату материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, включающей сумму фактических затрат организации на их приобретение за вычетом НДС (п.п. 2, 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н). В данном случае фактическими затратами на приобретение материалов являются их контрактная стоимость, а также ввозная таможенная пошлина и таможенные сборы за таможенные операции (абз. 3, 5 п. 6 ПБУ 5/01).

Контрактная стоимость материалов определяется исходя из курса евро, установленного на дату перечисления предоплаты, и в дальнейшем в связи с изменением курса евро не пересчитывается (п.п. 9, 10 ПБУ 3/2006).

Принятие материалов к учету отражается записью по дебету счета 10 "Материалы", субсчет 10-1 "Сырье и материалы", в корреспонденции с кредитом счетов 60 (на сумму контрактной стоимости материалов) и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (на сумму ввозной таможенной пошлины и таможенного сбора).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Сумма перечисленной предоплаты не включается в состав расходов



организации ни при применении метода начисления (п. 14 ст. 270 НК РФ), ни при применении кассового метода (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Отметим, что сумма перечисленной предоплаты не переоценивается в связи с изменением курса евро (п. 11 ст. 250, пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ). Следовательно, контрактная цена материалов, выраженная в иностранной валюте, признается в рублевой оценке исходя из курса ЦБ РФ, действующего на дату перечисления предоплаты иностранному контрагенту.

Для целей налогообложения прибыли стоимость приобретенных материалов учитывается в составе материальных расходов и определяется исходя из контрактной цены, включая ввозную таможенную пошлину и таможенные сборы за таможенные операции (пп 1 п 1, п 2 ст 254 НК РФ).

Результаты анализа рассматриваемой ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице к балансовому счету 60:

60-а "Расчеты по предоплатам (авансам)";

60-р "Расчеты за приобретенные материалы".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату перечисления предоплаты (курс ЦБ РФ – 39,5 руб/евро)				
Перечислена предоплата в счет предстоящей поставки материалов (15 000 x 39,5)	60-а	52	592 500	Выписка банка по валютному счету
На дату уплаты таможенных платежей (курс ЦБ РФ – 40,2 руб/евро)				
Уплачена ввозная таможенная пошлина (15 000 x 10% x 40,2)	76	51	60 300	Выписка банка по расчетному счету
Уплачен таможенный сбор за таможенные операции	76	51	2 000	Выписка банка по расчетному счету

Уплачен НДС ( $(15\ 000 \times 40,2 + 60\ 300) \times 18\%$ )	68	51	119 394	Выписка банка по расчетному счету
Отражен уплаченный НДС	19	68	119 394	Декларация на товары
Отражен переход права собственности на материалы ( $15\ 000 \times 39,5 + 60\ 300 + 2000$ )	10-1	60-р, (76)	654 800	Контракт, Декларация на товары, Приходный ордер
Зачтена предоплата за полученные материалы	60-р	60-а	592 500	Бухгалтерская Справка
Принят к вычету уплаченный НДС	68	19	119 394	Подтверждение, Декларация на товары, Выписка банка по расчетному счету

В рассматриваемой ситуации для целей исчисления таможенной пошлины, НДС и для определения таможенной стоимости материалов требуется произвести пересчет иностранной валюты в валюту РФ по курсу евро, установленному ЦБ РФ и действующему на день регистрации таможенной декларации таможенным органом (статья 118 Федерального закона N 311-ФЗ, статья 78 ТК ТС).

Следует отметить, что таможенная стоимость товаров (в данном случае - материалов), ввозимых на единую таможенную территорию таможенного союза, определяется в соответствии с положениями Соглашения между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 "Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу таможенного союза" (п. 1 ст. 64 ТК ТС). В рассматриваемой ситуации таможенной стоимостью ввозимых материалов является их контрактная стоимость без учета таможенных платежей и НДС, то

есть фактически уплаченная за них цена в сумме 15 000 евро (п.п. 1,2 ст. 4, п. 2 ст. 5 Соглашения).

При подаче декларации на товары в электронной форме применяются ставки таможенных сборов за таможенные операции в размере 75 процентов от ставок таможенных сборов за таможенные операции, установленных Постановлением Правительства РФ N 863 (п. 7 (4)) Постановления Правительства РФ N 863). Указанная льгота применяется к правоотношениям, возникшим с 21.08.2012 (п. 2 Постановления Правительства РФ от 12.12.2012 N 1286 "О внесении изменения в постановление Правительства Российской Федерации от 28 декабря 2004 г. N 863").

Для принятия НДС к вычету необходимо также выданное таможенным органом подтверждение уплаты НДС (Письмо Минфина России от 05.08.2011 N 03-07-08/252, ч. 4 ст. 117 Федерального закона N 311-ФЗ).

В данной схеме не рассматриваются операции, связанные с отпуском материалов в производство.

Следует отметить, что при методе начисления расходы на приобретение материалов признаются на дату передачи материалов в производство (п. 2 ст. 272 НК РФ).

При кассовом методе материальные расходы также признаются в момент передачи ранее оплаченных материалов в производство (пп. 1 п. 3 ст. 273 НК РФ).

## **Ситуация 2.**

**Содержание ситуации.** Производственное оборудование находится на территории РФ. Стоимость работ по его техническому обслуживанию, согласно договору, составляет 4000 евро (в том числе сумма НДС, удерживаемого в соответствии с российским законодательством). Государство, в котором зарегистрирована иностранная компания (подрядчик), не входит в Таможенный союз. Курс евро, установленный Банком России на дату перечисления предоплаты, составил (условно) 42,0 руб/евро, на дату выполнения работ

(подписания акта приемки-сдачи выполненных работ) - 42,5 руб/евро.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете российской организации, применяющей УСН (объект налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов"), расходы на оплату работ по техническому обслуживанию производственного оборудования, выполняемых иностранной компанией (подрядчиком), не имеющей постоянного представительства на территории РФ, на условиях 100%-ной предоплаты.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

В рассматриваемой ситуации исходим из предположения, что стороны договорились применять к договору на выполнение работ по техническому обслуживанию оборудования нормы российского права Согласно п. 1 ст. 702 Гражданского кодекса РФ по договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его. При этом договор подряда может предусматривать условие о предоплате заказчиком выполняемой работы, в этом случае подрядчик вправе требовать выплаты ему аванса в размере, указанном в договоре подряда (п. 2 ст. 711 ГК РФ).

#### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

В рассматриваемой ситуации работы по техническому обслуживанию осуществляются в отношении оборудования (движимого имущества), находящегося на территории РФ, поэтому местом реализации данных работ признается территория РФ (пп.2 п 1 ст. 148 Налогового кодекса РФ).

Следовательно, российская организация (заказчик) в этом случае является налоговым агентом и обязана исчислить и удержать соответствующую сумму НДС из доходов иностранной компании, а также уплатить данную сумму НДС в

бюджет РФ (п. 1 ст. 161, п. 4 ст. 173, п. 5 ст. 346.11 НК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 161 НК РФ налоговая база определяется налоговым агентом как сумма дохода иностранной компании от реализации работ с учетом НДС. Налоговая база определяется в размере суммы предоплаты (включая НДС), пересчитанной в рубли по курсу евро, установленному Банком России на дату ее перечисления иностранной компании (п. 3 ст. 153, абз. 2, 3 п. 4 ст. 174 НК РФ, Письмо Минфина России от 23.04.2010 N 03-07-08/128).

Таким образом, сумма НДС, подлежащая перечислению в бюджет РФ налоговым агентом, составит в рассматриваемом случае 25 627 руб. (4000 евро x 42,0 руб/евро x 18/118) (п. 4 ст. 164 НК РФ). Указанная сумма уплачивается в бюджет одновременно с перечислением денежных средств иностранной компании (абз. 2, 3 п. 4 ст. 174 НК РФ).

Поскольку организации, применяющие УСН, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым Кодексом РФ при ввозе товаров на территорию РФ, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ, сумму удержанного НДС, уплаченную в бюджет, российская организация в данном случае к вычету принять не может (п. 2 ст. 346.11, абз. 1, 3 п. 3 ст. 171 НК РФ).

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

Стоимость работ по техническому обслуживанию оборудования включается в состав материальных расходов (пп. 6 п. 1 ст. 254, пп. 5 п. 1, абз., абз. 2 п. 2 ст. 346.16 НК РФ). Согласно пп. 1 п. 2 ст. 436.17 НК РФ материальные расходы признаются в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения.

При этом в данном случае указанные расходы признаются на дату подписания акта приемки-сдачи выполненных работ, поскольку на дату перечисления предоплаты работы по техническому обслуживанию еще не

выполнены и, следовательно, задолженность перед иностранной компанией отсутствует (Письмо Минфина России от 12.12.2008 N 03-11-04/2/195).

Согласно п. 3 ст. 346.18 НК РФ доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Банка России, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов.

Аналогичная точка зрения в отношении признания расходов, выраженных в иностранной валюте, приведена в Письмах Минфина России от 10.06.2011 № 03-11-06/2/93, от 24.08.2012 № 03-11-06/2/115.

Таким образом, в рассматриваемом случае расходы признаются для целей налогообложения в сумме 170 000 руб. (4000 евро x 42,5 руб/евро).

Поскольку переоценка требований в иностранной валюте при перечислении аванса для целей налогообложения при применении УСН не производится, доходов и расходов в виде курсовых разниц по данному требованию не возникает (п.11 ст. 250, п. 1 ст. 346.15, пп. 5 п. 1 ст. 265, пп 34 п 1, п. 2 ст. 346.16 НК РФ).

Сумма НДС, уплаченная российской организацией, также может быть признана в составе расходов (пп 8 п 1 ст. 346.16, п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

НДС по работам, выполняемым иностранным подрядчиком, уплаченный организацией в качестве налогового агента при перечислении аванса подрядчику, признается в составе расходов на дату принятия выполненных работ (пп. 8 п. 1 ст. 346.16, п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

В соответствии с п. 2 ст. 309 НК РФ доходы, полученные иностранной компанией от выполнения работ по техническому обслуживанию оборудования, не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ в соответствии со ст. 306 НК РФ, не подлежат обложению налогом на прибыль у источника выплаты дохода. Следовательно, российская организация не является налоговым агентом в части уплаты налога на прибыль с дохода, выплачиваемого

иностранной компании по данной операции.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Записи в регистрах бухгалтерского учета по счетам учета активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производятся организацией в рублях (абз. 1 п. 20 Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденного Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н).

Сумма предоплаты, перечисленная иностранной компании, расходом не признается и отражается в составе дебиторской задолженности обособленно записью по дебету счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и кредиту счета 52 "Валютные счета" (п. п. 3, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). Указанная сумма задолженности определяется в рублях по курсу Банка России, установленному на дату перечисления предоплаты, и впоследствии не пересчитывается (п.п.п. 4, 5, 6, 9, 10 ПБУ 3/2006).

Удержание НДС с дохода иностранной компании отражается в бухгалтерском учете организации по дебету счета 60 в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" (Инструкция по применению Плана счетов).

Стоимость работ по техническому обслуживанию оборудования (включая сумму НДС, уплачиваемого российской организацией в качестве налогового агента) на дату подписания акта приемки-сдачи выполненных работ признается расходом по обычным видам деятельности (п.п. 5, 16 ПБУ 10/99, п. 2 ст. 346.11, пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ). При этом в бухгалтерском учете организации производится запись по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета

## 60 (Инструкция по применению Плана счетов).

Поскольку величина указанного расхода определяется исходя из суммы предоплаты, пересчитанной в рубли по курсу евро, установленному Банком России на дату ее перечисления, курсовые разницы по расчетам с иностранной компанией у организации не возникают (абз. 3 п. 9, п. 11 ПБУ 3/2006).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице к балансовому счету 60:

60-а "Расчеты по авансам (предоплате)";

60-р "Расчеты за выполненные работы".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату перечисления предоплаты (курс евро - 42,0 руб/евро)				
Отражен НДС, удержанный с суммы предоплаты	60-а	68	25 627	Бухгалтерская Справка-расчет
Перечислен НДС, удержанный с суммы предоплаты	68	51	25 627	Выписка банка по расчетному счету
Перечислена предоплата иностранной компании за вычетом удержанного НДС (4000 x 42,0 - 25 627)	60-а	52	142 373	Выписка банка по валютному счету
На дату подписания акта приемки-сдачи выполненных работ				
Отражена стоимость работ по техническому обслуживанию оборудования, включая НДС (4000 x 42,0)	20	60-р	168 000	Акт приемки-сдачи Выполненных работ



Сумма зачтена в счет выполненных работ	предоплаты  оплаты	60-р	60-а	168 000	Бухгалтерская Справка
--	--------------------------	------	------	---------	--------------------------

Примечание. В связи с тем, что договор на выполнение работ заключен между российской организацией и иностранной компанией, стороны договора могут при заключении договора или в последующем выбрать по соглашению между собой право, которое подлежит применению к их правам и обязанностям по этому договору (п. 1 ст. 1210 ГК РФ). При отсутствии соглашения сторон о подлежащем применению праве к договору должно применяться право страны подрядчика (п.п. 1, 2, пп 5 п. 3 ст. 1211 ГК РФ).

Следует отметить, что с 01.01.2013 плательщики налога, уплачиваемого при применении УСН, переоценку имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, не производят, доходы и расходы от указанной переоценки не определяют и не учитывают (п. 14 ст. 2 Федерального закона от 25.06.2012 N 94-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации").

В случае, если международным договором Российской Федерации с государством, резидентом которого является иностранный подрядчик, установлены иные правила налогообложения рассматриваемого дохода, следует применять правила и нормы данного международного договора (ст. 7 НК РФ).

**Счет 55 "Специальные счета в банках"** предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах, а

также о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

К счету 55 "Специальные счета в банках" могут быть открыты субсчета:

55-1 Аккредитивы

55-2 Чековые книжки

55-3 Депозитивные счета и др.

На субсчете 55-1 "Аккредитивы" учитывается движение средств, находящихся в аккредитивах.

Порядок осуществления расчетов по аккредитиву, расчетов чеками регулируется Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации, утвержденным ЦБ РФ 03.10.2002 N 2-П.

При расчетах по аккредитиву банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива (далее - банк-эмитент), обязуется произвести платежи в пользу получателя средств по представлении последним документов, соответствующих всем условиям аккредитива, либо предоставить полномочие другому банку (далее - исполняющий банк) произвести такие платежи. В качестве исполняющего банка может выступать банк-эмитент, банк получателя средств или иной банк.

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается по дебету счета 55 "Специальные счета в банках" и кредиту счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и других аналогичных счетов.

Принятые на учет по счету 55 "Специальные счета в банках" средства в аккредитивах списываются по мере использования их (согласно выпискам кредитной организации), как правило, в дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Неиспользованные средства в аккредитивах после восстановления кредитной организацией на тот счет, с которого они были

перечислены, отражаются по кредиту счета 55 "Специальные счета в банках" в корреспонденции со счетом 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета".

Аналитический учет по субсчету 55-1 "Аккредитивы" ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву.

На субсчете 55-2 "Чековые книжки" учитывается движение средств, находящихся в чековых книжках.

Чеком признается ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. В качестве плательщика по чеку может быть указан только банк, где чекодатель имеет средства, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков.

Депонирование средств при выдаче чековых книжек отражается по дебету счета 55 "Специальные счета в банках" и кредиту счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и других аналогичных счетов. Суммы по полученным в кредитной организации чековым книжкам списываются по мере оплаты выданных организацией чеков, т.е. в суммах погашения кредитной организацией предъявленных ей чеков (согласно выпискам кредитной организации), с кредита счета 55 "Специальные счета в банках" в дебет счетов учета расчетов (76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и др.). Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным кредитной организацией (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55 "Специальные счета в банках"; сальдо по субсчету 55-2 "Чековые книжки" должно соответствовать сальдо по выписке кредитной организации. Суммы по возвращенным в кредитную организацию чекам (оставшимся неиспользованными) отражаются по кредиту счета 55 "Специальные счета в банках" в корреспонденции со счетом 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета".

Аналитический учет по субсчету 55-2 "Чековые книжки" ведется по каждой полученной чековой книжке.

На субсчете 55-3 "Депозитные счета" учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады.

Перечисление денежных средств во вклады отражается организацией по дебету счета 55 "Специальные счета в банках" в корреспонденции со счетом 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета". При возврате кредитной организацией сумм вкладов в учете организации производятся обратные записи.

Аналитический учет по субсчету 55-3 "Депозитные счета" ведется по каждому вкладу.

На отдельных субсчетах, открываемых к счету 55 "Специальные счета в банках", учитывается движение обособленно хранящихся в кредитной организации средств целевого финансирования. В частности, поступивших бюджетных средств на финансирование капитальных вложений, аккумулируемых и расходуемых организацией с отдельного счета, и т.д.

Филиалы, представительства и иные структурные подразделения организации, выделенные на отдельный баланс, которым открыты текущие счета в кредитных организациях для осуществления текущих расходов (оплата труда, отдельные хозяйственные расходы, командировочные суммы и т.п.), отражают на отдельном субсчете к счету 55 "Специальные счета в банках" движение указанных средств.

Наличие и движение денежных средств в иностранных валютах учитываются на счете 55 "Специальные счета в банках" обособленно. Построение аналитического учета по этому счету должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении денежных средств в аккредитивах, чековых книжках, депозитах и т.п. на территории Российской Федерации и за ее пределами. Валютные средства учитываются в случаях и в порядке, установленном Федеральным законом от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном

регулировании и валютном контроле".

На счете 55 учитываются также средства на обезличенных металлических счетах.

Порядок совершения банками операций с драгоценными металлами регламентирован Положением ЦБ РФ от 01.11.1996 N 50 "О совершении кредитными организациями операций с драгоценными металлами", утвержденным Приказом ЦБ РФ от 01.11.1996 N 02-400.

Обезличенные металлические счета - счета, открываемые кредитной организацией для учета драгоценных металлов без указания индивидуальных признаков и осуществления операций по их привлечению и размещению.

Счет 55 "Специальные счета в банках" корреспондирует со счетами:

по дебету: 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам, 67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам, 68 Расчеты по налогам и сборам, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 75 Расчеты с учредителями, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 86 Целевое финансирование, 91 Прочие доходы и расходы, 98 Доходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки;

по кредиту: 04 Нематериальные активы, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам, 67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам, 68 Расчеты по налогам и сборам, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 75 Расчеты с учредителями, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 81 Собственные акции (доли), 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Рассмотрим ситуации.

## **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Организация принимала участие в открытом аукционе в электронной форме на право заключения государственного контракта на поставку оборудования и выиграла его. Государственный контракт по результатам аукциона подписан не был (организация признана уклонившейся от подписания контракта)

Денежные средства перечислены организацией на открытый оператором счет участника размещения заказа в сумме 400 000 руб. Обеспечение заявки составляет 150 000 руб. Плата за участие в аукционе - 2000 руб. Доходы и расходы в целях налогового учета организация определяет методом начисления.

### **Решения необходимые для принятия по ситуации**

Необходимо отразить в учете организации списание оператором электронной площадки, обеспечения заявки и платы за участие в аукционе.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Отношения, связанные с размещением заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных, муниципальных нужд, нужд бюджетных учреждений (далее - размещение заказа), в том числе порядок размещения заказов, регулируются Федеральным законом от 21.07.2005 N 94-ФЗ "О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд".

Под размещением заказа на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг для нужд заказчиков понимаются действия заказчика по определению поставщика (исполнителя) в целях заключения с ним государственного контракта. Под государственным контрактом понимается договор, заключенный заказчиком от имени Российской Федерации, субъекта Российской Федерации или муниципального образования в целях обеспечения государственных или муниципальных нужд (ст. 5 ч. 1 ст. 9) Федерального закона N 94-ФЗ).

Участником размещения заказа может быть любое юридическое лицо независимо от организационно-правовой формы, формы собственности, места нахождения и места происхождения капитала или любое физическое лицо, в том числе индивидуальный предприниматель (ч. 1 ст. 8 Федерального закона N 94-ФЗ).

Размещение заказа может осуществляться путем проведения торгов в форме конкурса, аукциона, в том числе аукциона в электронной форме (п. 1 ч. 1 ст. 10 Федерального закона N 94-ФЗ).

Под открытым аукционом в электронной форме на право заключить контракт понимается открытый аукцион, проведение которого обеспечивается оператором электронной площадки на сайте в сети Интернет (ч. 1 ст. 41.1 Федерального закона N 94-ФЗ).

Заказчиком должно быть установлено требование обеспечения заявки на участие в открытом аукционе в электронной форме. Размер обеспечения заявки на участие в открытом аукционе не может быть менее чем 0,5 процента и не может превышать пяти процентов начальной (максимальной) цены контракта (цены лота) (ч. 5 ст. 41.1 Федерального закона N 94-ФЗ).

Для обеспечения доступа к участию в открытых аукционах в электронной форме оператор электронной площадки осуществляет аккредитацию участника размещения заказа и открывает такому участнику счет для проведения операций по обеспечению участия в открытых аукционах в электронной форме (ч. 1, 4 ст. 41.3 Федерального закона N 94-ФЗ).

Участие в открытом аукционе в электронной форме возможно при наличии на счете участника размещения заказа, открытом для проведения операций по обеспечению участия в открытых аукционах, денежных средств не менее чем в размере обеспечения заявки на участие в открытом аукционе в электронной форме (ч. 2 ст. 41.8 Федерального закона N 94-ФЗ).

В течение одного часа с момента получения заявки на участие в открытом

аукционе в электронной форме оператор электронной площадки обязан осуществить блокирование операций по счету для проведения операций по обеспечению участия в открытом аукционе участника размещения заказа, подавшего такую заявку, в отношении денежных средств в размере обеспечения заявки на участие в открытом аукционе (ч 1 ст 41.8 Федерального закона N 94-ФЗ).

В случае уклонения участника открытого аукциона в электронной форме от заключения контракта в течение одного рабочего дня со дня внесения сведений о таком участнике открытого аукциона в реестр недобросовестных поставщиков оператор электронной площадки прекращает осуществленное блокирование операций по счету для проведения операций по обеспечению участия в открытом аукционе в электронной форме такого участника открытого аукциона в отношении денежных средств, заблокированных для обеспечения участия в этом открытом аукционе, перечисляет данные денежные средства заказчику, а также списывает со счета такого участника открытого аукциона денежные средства в качестве платы за участие в открытом аукционе в размере, определенном по результатам отбора операторов электронных площадок (ч 12 ст 41.12 Федерального закона N 94-ФЗ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

В данной ситуации для проведения операций по обеспечению участия в открытых аукционах организацией перечисляются денежные средства на счет, открытый участнику оператором электронной площадки. При этом организация-участник вправе распоряжаться этими денежными средствами.

Считаем, что целесообразно учитывать эти средства обособленно, например, на счете 55 "Специальные счета в банках" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Организация может предусмотреть в своем рабочем плане счетов,



закрепленном в учетной политике, следующие аналитические счета к счету 55:

- 55-о "Средства на обеспечение заявок на участие в аукционах";
- 55-б "Средства на обеспечение заявок на участие в аукционах заблокированные".

При перечислении денежных средств в учете организации производится бухгалтерская запись по дебету счета 55, аналитический счет 55-о, в корреспонденции с кредитом счета 51 "Расчетные счета" на сумму 400 000 руб.

Блокировка оператором электронной площадки средств в размере 150 000 руб. (на момент подачи заявки на участие в аукционе) отражается по дебету счета 55-б и кредиту счета 55-о. Одновременно производится запись по дебету забалансового счета 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные" (Инструкция по применению Плана счетов).

После признания участника размещения заказа, уклонившимся от подписания контракта (внесения сведений о таком участнике открытого аукциона в реестр недобросовестных поставщиков) производится разблокирование денежных средств, которое отражается по дебету счета 55-о и кредиту счета 55-б. В данном случае со счета участника удержаны денежные средства в сумме обеспечения заявки, которые в дальнейшем перечисляются оператором электронной площадки заказчику. Указанные средства фактически являются штрафной санкцией, удерживаемой за нарушение условий договоров.

Штрафные санкции признаются организацией в составе прочих расходов и отражаются по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (п.п. 11, 14.2, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). Их удержание отражается по дебету счета 76 и кредиту счета 55-0. Одновременно удержанная сумма обеспечения обязательства по заключению государственного контракта списывается со счета 009 (Инструкция по применению Плана счетов).

Плата за участие в аукционе признается расходом по обычным видам деятельности и отражается по дебету счетов учета затрат (расходов на продажу) и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (п.п. 5, 7 ПБУ 10/99). Списание платы с лицевого счета участника размещения заказа оператором электронной площадки отражается по дебету счета 60 и кредиту счета 55-о.

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Денежные средства, перечисленные на счет участника, открытый оператором электронной площадки для обеспечения участия в открытых аукционах, для организации расходом не являются, поскольку по-прежнему контролируются организацией (п. 1 ст 252 Налогового кодекса РФ).

Отметим, что такие денежные средства выполняют функцию задатка (п 4 ст 448 Гражданского кодекса РФ, Постановление ФАС Центрального округа от 28.02.2007 по делу N А48-2962/06-4). Следовательно, удержание суммы обеспечения (суммы задатка) в рассматриваемой ситуации фактически является штрафной санкцией, предусмотренной п 2 ст 381, п 5 ст 448 ГК РФ.

В общем случае штрафы (иные санкции) за нарушение обязательств организации включаются в состав внереализационных расходов согласно пп 13 п 1 ст 265 НК РФ. Полагаем, что в данном случае организация вправе учесть в составе расходов сумму обеспечения заявки, удержанную в пользу заказчика по данному основанию (Решение Арбитражного суда Архангельской области от 30.06.2011 по делу N А05-3367/2011, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.12.2011 по делу N А05-3367/2011).

Однако согласно официальной позиции Минфина России сумма задатка, удержанного при неисполнении обязательств организации, является безвозмездно переданным имуществом и в состав расходов организации не включается (п 16 ст 270 НК РФ, Письма Минфина России от 18.01.2008 №03-03-06/1/12, от 08.09.2005 № 03-03-04/2/56). Таким образом, признание расходов в виде суммы удержанного обеспечения заявки для целей налогообложения прибыли может привести к

спорам с налоговыми органами.

В данной схеме исходим из того, что организация включает указанную сумму в состав внереализационных расходов на основании пп 13 п 1 ст 265 НК РФ. Указанный расход признается на дату признания штрафной санкции организацией - участником аукциона (пп 8 п 7 ст 272 НК РФ). Расходы по оплате участия в аукционе, по результатам которого государственный контракт не заключен по вине организации, на наш взгляд, не признаются для целей налогообложения прибыли, поскольку не являются экономически обоснованными (абз. 2 п 1 ст 252 НК РФ).

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

Плата за участие в аукционе, признаваемая расходом в бухгалтерском учете, не признается для целей налогообложения прибыли. Это приводит к возникновению постоянной разницы и соответствующего ей постоянного налогового обязательства (ПНО) (п.п. 4, 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н).

ПНО отражается по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" (Инструкция по применению Плана счетов).

Результаты анализа ситуации 1 сведены в таблицу «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Перечислены денежные средства оператору электронной площадки	55-0	51	400 000	Выписка банка по расчетному счету
На дату подачи заявки на участие в открытом аукционе				
Отражены средства, заблокированные оператором				Заявка на участие в

электронной площадки	55-б	55-0	150 000	аукционе
Отражена сумма выданного обеспечения	009		150 000	Бухгалтерская Справка
После признания организации уклонившейся от заключения госконтракта				
Отражены разблокированные оператором электронной площадки средства	55-0	55-б	150 000	Протокол аукционной комиссии
Плата за участие в аукционе отражена в составе расходов организации	20 (44)	60	2 000	Протокол аукционной комиссии
Отражено ПНО (2000 x 20%)	99	68	400	Бухгалтерская Справка-расчет
Отражено начисление штрафных санкций в размере суммы обеспечения заявки	91-2	76	150 000	Реестр недобросовестных поставщиков
Отражено списание оператором электронной площадки штрафных санкций в сумме обеспечения заявки	76	55-0	150 000	Выписка по лицевому счету, Реестр недобросовестных поставщиков
Списана сумма обеспечения по результатам аукциона		009	150 000	Бухгалтерская Справка
Отражено списание оператором электронной площадки платы за участие в аукционе	60	55-0	2 000	Выписка по лицевому счету

Следует отметить, что плата, взимаемая за участие в аукционе, не может превышать 3000 руб. (Информационное сообщение Минэкономразвития России "О завершении экспертизы операторов электронных площадок").

## Ситуация 2.

**Содержание ситуации.** Организация, применяющая УСН (объект налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов"), приобрела

сырье у поставщика. Расчеты с поставщиком произведены путем выдачи чека.

Организация оформила в банке лимитированную чековую книжку. На специальный счет в банке депонировано 1 000 000 руб., сумма вознаграждения банка за оформление чековой книжки составила 150 руб. Согласно договору поставки стоимость сырья, поставленного организации в марте, составила 944 000 руб. (в том числе НДС 144 000 руб.). Чек на указанную сумму выдан организацией поставщику в том же месяце. В апреле данный чек предъявлен поставщиком к оплате. Чековая книжка с неизрасходованными чеками возвращена в банк в мае.

### **Решения необходимые для принятия по ситуации**

Необходимо отразить в учете организации хозяйственные операции.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Порядок расчетов чеками регулируется параграфом 5 главы 46 Гражданского кодекса РФ и главой 7 Положения о безналичных расчетах в Российской Федерации, утвержденного Банком России 03.10.2002 N 2-П.

Согласно п. 1 ст. 877 ГК РФ чеком признается ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя (организации) банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю (поставщику). Выдача чека не погашает денежного обязательства, во исполнение которого он выдан (п. 4 ст. 877 ГК РФ).

Чекодателем является юридическое лицо, имеющее денежные средства в банке, которыми оно вправе распоряжаться путем выставления чеков, чекодержателем - юридическое лицо, в пользу которого выдан чек, плательщиком - банк, в котором находятся денежные средства чекодателя (п 7.1 Положения о безналичных расчетах).

Чек оплачивается за счет средств чекодателя. В случае депонирования средств порядок и условия депонирования средств для покрытия чека

устанавливаются банковскими правилами (п. 1 ст 879 ГК РФ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Депонирование денежных средств организации по ее поручению на специальном счете при выдаче чековых книжек отражается по дебету счета 55 "Специальные счета в банках", субсчет 55-2 "Чековые книжки", и кредиту счета 51 "Расчетные счета" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). При этом, по нашему мнению, лимитированная чековая книжка, полученная организацией, до момента возврата ее в банк, должна учитываться на забалансовом счете 006 "Бланки строгой отчетности" по условной оценке, например 1 руб.

Поскольку оформление чековой книжки является услугой, оказываемой банком, расходы на ее оформление учитываются организацией в составе прочих расходов (п 11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). Указанные расходы отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы".

Сырье, приобретенное организацией по договору поставки, принимается к учету в качестве материально-производственных запасов по фактической себестоимости, равной в данном случае ее договорной цене (с учетом НДС), что отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 10 "Материалы", субсчет 10-1 "Сырье и материалы", и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и заказчиками" (п.п.п. 2,5,6 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н, п.2 ст346.11, пп 3 п 2 ст 140 Налогового кодекса РФ, Инструкция по применению Плана счетов).

Выдача чека поставщику сырья может отражаться в бухгалтерском учете записью по забалансовому счету 009 "Обеспечения обязательств и платежей

выданные". Данная запись производится организацией на сумму, указанную в чеке (Инструкция по применению Плана счетов).

Списание банком депонированных на специальном счете денежных средств в оплату чека, предъявленного поставщиком, отражается в бухгалтерском учете организации записью по дебету счета 60 и кредиту счета 55, субсчет 55-2, на дату выписки банка по данному счету. Одновременно с этим соответствующая сумма списывается со счета 009.

Возврат банком неизрасходованных по чековой книжке денежных средств на расчетный счет организации отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 51 и кредиту счета 55, субсчет 55-2 (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

Перечень расходов, которые налогоплательщик, применяющий УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов", вправе учесть при определении налоговой базы, установлен п 1 ст 346.16 НК РФ.

Следовательно, сумму вознаграждения, удержанного банком за оформление чековой книжки, организация вправе учесть в расходах на основании пп 9 п 1 ст 346.16 НК РФ в момент списания соответствующей суммы с расчетного счета (п 2 ст 346.17 НК РФ).

В налоговом учете стоимость сырья признается в составе материальных расходов (пп 5 п 1, абз. 2 п 2 ст 346.17, пп 1 п 1 ст 254 НК РФ). При этом для признания стоимости сырья в составе материальных расходов не важен факт его отпуска в производство, достаточно только одного условия - погашения задолженности за полученное от поставщика сырье (пп 1 п 2 ст 346.17 НК РФ).

Как было отмечено, при выдаче чека в марте месяце поставщику погашения задолженности не происходит. Таким образом, расходы в виде стоимости сырья организация вправе учесть в апреле - на дату списания депонированных

денежных средств со специального счета в банке.

На эту же дату организация признает в составе расходов сумму НДС, предъявленную поставщиком сырья (пп 8 п 1 ст 346.16, п 2 ст 346.17 НК РФ).

Результаты анализа сведены в таблицу «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерские записи при оформлении лимитированной чековой книжки				
Отражено депонирование денежных средств на специальном счете	55-2	51	1 000 000	Выписка банка по специальному счету, Выписка банка по расчетному счету
Отражено списание банком суммы вознаграждения	76	51	150	Выписка банка по расчетному счету
Сумма вознаграждения банка за оформление лимитированной чековой книжки отражена в составе прочих расходов	91-2	76	150	Мемориальный ордер, Выписка банка по расчетному счету
Принята на забалансовый учет лимитированная чековая книжка	006		1	Бухгалтерская Справка
Бухгалтерские записи в марте				
Принято на учет сырье, приобретенное у поставщика	10-1	60	944 000	Отгрузочные документы поставщика, Приходный ордер
Отражена выдача чека поставщику	009		944 000	Бухгалтерская Справка
Бухгалтерские записи в апреле				
Списана сумма выданного обязательства		009	944 000	Выписка банка по специальному



				счету
Списаны денежные средства со специального счета в оплату чека, предъявленного поставщиком	60	55-2	944 000	Выписка банка по специальному счету
Бухгалтерские записи в мае				
Лимитированная чековая книжка с неизрасходованными чеками возвращена в банк		006	1	Бухгалтерская справка
Остаток денежных средств на специальном счете переведен на расчетный счет (1 000 000 - 944 000)	51	55-2	56 000	Выписка банка по специальному счету, Выписка банка по расчетному счету

Следует отметить, что организация, применяющая УСН, вправе не отражать предварительно сумму НДС на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", если такой порядок предусмотрен учетной политикой организации.

### **Ситуация 3.**

**Содержание ситуации.** Организация 11.01.2012 приобрела у банка 1000 г палладия по цене 645,30 руб. за грамм. Палладий учтен банком на металлическом счете ответственного хранения, за ведение которого взимается плата в размере 645 руб. (в том числе НДС 98 руб.) ежемесячно. Учетной политикой организации в целях бухгалтерского учета установлено, что драгоценные металлы, приобретенные не для обычных видов деятельности, учитываются по фактическим затратам на приобретение.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации приобретение палладия с зачислением на металлический счет ответственного хранения и внесение платы за ведение этого счета?

## Решения по ситуации

### Рассмотрим гражданско-правовые отношения

Металлические счета ответственного хранения представляют собой счета клиентов для учета драгоценных металлов, переданных на ответственное хранение в кредитную организацию с сохранением при этом их индивидуальных признаков (наименования, количества ценностей, пробы, производителя, серийного номера и др.). Драгоценные металлы, принятые от клиента на хранение, не являются привлеченными средствами банка и не могут быть размещены им от своего имени и за свой счет (Положения Банка России от 01.11.1996 N 50 "О совершении кредитными организациями операций с драгоценными металлами", введенного в действие Приказом Банка России от 01.11.1996 N 02-400).

Таким образом, целью договора металлического счета ответственного хранения является помещение реальных вещей с индивидуальными признаками под режим банковского хранения, предусмотренный п 1 ст 921, п 2 ст 922 Гражданского кодекса РФ. И основная польза для банка в этом случае состоит не в возможности использования драгоценных металлов клиента, как в случае с обезличенными металлическими счетами, а в получении вознаграждения за оказание услуг по хранению металлов клиента. Это вознаграждение в данном случае по условиям договора выплачивается ежемесячно (п 1 ст 896 ГК РФ).

### Рассмотрим бухгалтерский учет

Драгоценные металлы, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности, в общем случае не признаются финансовыми вложениями и на них не распространяется Положение по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденное Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н (п. 3 ПБУ 19/02).

Очевидно также, что драгоценные металлы не являются активами, выраженными в иностранной валюте, и на них не распространяется Положение по

бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденное Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н (пп 2 п 1 ст 1 Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле", п. 1 ПБУ 3/2006). В иных нормативных правовых актах, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета организации, не являющейся кредитной, порядок учета драгоценных металлов, приобретенных не для ведения основной деятельности организации, также прямо не определен.

Отметим, что способы ведения бухгалтерского учета операций, связанных с приобретением и продажей драгоценных металлов, нормативными актами по бухгалтерскому учету не установлены. Соответственно, организация может самостоятельно установить такой способ, руководствуясь при этом общими правилами бухгалтерского учета (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н).

По общему правилу активы, приобретенные за плату, принимаются к бухгалтерскому учету по сумме фактических затрат на их приобретение (абз. 2, 3 п 23 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н).

При этом считаем, что учет палладия, хранящегося в банке на условиях ответственного хранения, может быть организован на счете 41 "Товары" на отдельно открытом субсчете, например 41-5 "Драгоценные металлы", с обособленным отражением в аналитическом учете по месту нахождения (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). Это связано с тем, что при наступлении определенных обстоятельств (как то: увеличение цен на палладий, нехватка

оборотных средств и т.п.) актив будет продан организацией <\*>.

Сумма вознаграждения (за вычетом НДС), выплачиваемого банку, ежемесячно учитывается в составе прочих расходов организации (п.п. 11, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Продажа банками организациям драгоценных металлов с зачислением их на металлические счета ответственного хранения при условии, что драгоценные металлы остаются в хранилище банка, НДС не облагается (пп 9 п 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ, Письмо Минфина России от 17.06.2011 N 03-07-05/19).

Вознаграждение банка за ведение металлического счета ответственного хранения облагается НДС в общеустановленном порядке (пп 3 п 3 ст 149 НК РФ, Письмо МНС России от 13.05.2004 N 03-1-08/1191/15@).

НДС, предъявленный банком, организация в общеустановленном порядке может принять к вычету, но только при условии, что драгоценный металл, хранящийся на счете, будет в конечном итоге использован для операций, облагаемых НДС (пп 2 п 2 ст 171, п 1 ст. 172 НК РФ). Заметим, что к такого рода операциям, в частности, не относится продажа драгоценных металлов банкам (пп 9 п 3 ст. 149 НК РФ, Письмо Минфина России от 01.03.2010 N 03-11-11/40).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Прежде всего остановимся на порядке переоценки стоимости драгоценных металлов в налоговом учете. Письмом Минфина России от 20.12.2011 N 11-14-09/1873 разъяснено следующее. Специальная норма, касающаяся признания доходов и расходов, возникающих от переоценки драгоценных металлов, установлена гл 25 НК РФ только для банков пп 19 п 2 ст. 290, пп 18 п 2 ст. 291 НК РФ). Для организаций, не являющихся банками, порядок переоценки драгоценных металлов для целей налогообложения не установлен. В связи с этим доходов (расходов) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы у них не

возникает.

Расходы на выплату вознаграждения банку за ведение металлического счета в общеустановленном порядке ежемесячно включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, либо в состав внереализационных расходов организации (пп 25 п 1 ст. 264, пп 15 п 1 ст. 265, абз. 3 пп 3 п 7 ст. 272 НК РФ).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату приобретения палладия у банка				
Перечислены денежные средства банку (645,30 x 1000)	76	51	645 300	Выписка банка по расчетному счету
Палладий учтен банком на металлическом счете ответственного хранения	41-5	76	645 300	Акт приема-передачи драгоценных металлов
Ежемесячно в течение срока действия договора				
Отражено вознаграждение банка (645 - 98)	91-2	76	547	Договор металлического счета ответственного хранения, Бухгалтерская Справка-расчет
Отражен НДС, предъявленный банком	19	76	98	Счет-фактура
НДС принят к вычету	68	19	98	Счет-фактура
Произведена оплата банку	76	51	645	Выписка банка по расчетному счету

Следует отметить, что основным отличием этого актива от товара является

то, что сделки по его купле-продаже не являются для организации операциями, осуществляемыми в ходе обычной хозяйственной деятельности. Поэтому можно также использовать и счет 10 "Материалы", открыв отдельный субсчет, например 10-12 "Драгоценные металлы".

Существуют разъяснения Минфина России и налоговых органов, в которых указывается на необходимость переоценки стоимости драгоценных металлов в период их нахождения у организаций, не являющихся банками (Письма УФНС России по г. Москве от 17.10.2011 № 16-15/100093@, от 28.02.2011 №16-15/018197@, Минфина России от 31.03.2010 № 03-11-06/2/45

**Счет 57 "Переводы в пути"** предназначен для обобщения информации о движении денежных средств (переводов) в валюте Российской Федерации и иностранных валютах в пути, т.е. денежных сумм (преимущественно выручка от продажи товаров организаций, осуществляющих торговую деятельность), внесенных в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный или иной счет организации, но еще не зачисленные по назначению.

Основанием для принятия на учет по счету 57 "Переводы в пути" сумм (например, при сдаче выручки от продажи) являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам и т.п.

Движение денежных средств (переводов) в иностранных валютах учитывается на счете 57 "Переводы в пути" обособленно.

Счет 57 "Переводы в пути" корреспондирует со счетами:

по дебету: 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 90 Продажи, 91 Прочие доходы и расходы;

по кредиту: 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям.

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Организацией оплачены товары на сумму 296 400 руб. банковскими пластиковыми картами. На расчетный счет организации зачислено 245 462 руб. Сумма комиссии банка-эквайрера составляет 1,5% от суммы, списываемой со счета покупателя, и составляет 3738 руб. Организация применяет УСН.

#### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации.**

Необходимо отразить в учете организации розничной торговли продажу товаров, учитываемых по покупным ценам, если оплата товаров производится покупателями с использованием банковских пластиковых карт.

#### **Решения по ситуации**

##### **Рассмотрим расчеты с использованием банковских карт**

При принятии платы за товар посредством банковских карт оформляются в трех экземплярах товарные чеки (слипы). Денежные средства за проданный товар поступают на расчетный счет организации после передачи кредитной организации (эмитенту банковской карты) реестра платежей или электронного журнала (абз. 6, 7 п. 2.2.5. Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (утв. Письмом Роскомторга от 10.07.1996 N 1-794/32-5), п. 2.9 Положения об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт, утвержденного ЦБ РФ 24.12.2004 N 266-П).

##### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Выручка от продажи товара признается в бухгалтерском учете доходом от обычных видов деятельности на дату перехода права собственности на товар к покупателю (на дату передачи товаров покупателю). Величина выручки определяется исходя из договорной стоимости товара (п.п. 5, 6.1, 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного

Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

В бухгалтерском учете продажа товаров, оплаченных покупателями с использованием банковских карт, может отражаться с применением счета 57 "Переводы в пути" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). В этом случае при признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товара отражается по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", в корреспонденции с дебетом счета 57. Зачисление денежных средств на расчетный счет организации отражается по дебету счета 51 "Расчетные счета" в корреспонденции с кредитом счета 57.

Комиссия банка-эквайера учитывается в составе прочих расходов (п.п. 11, 14.1 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Сумма удержанного вознаграждения отражается по дебету счета учета расчетов с банком (например, 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами") в корреспонденции с кредитом счета 57. Прочий расход признается по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", в корреспонденции с кредитом счета 76.

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

Выручка от реализации товара признается в составе доходов от реализации (п. 1 ст. 346.15, п. 1 ст. 249, п.1 ст. 249 Налогового кодекса РФ). При этом выручка определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованный товар, выраженных в денежной и (или) натуральной формах (п. 2 ст. 249 НК РФ). Поскольку банк-эквайер удерживает комиссию из денежных средств, подлежащих зачислению на расчетный счет организации, то есть погашает ее обязательство по оплате банковских услуг, то организация признает выручку от реализации товара в сумме, подлежащей списанию с карты покупателя (в размере договорной стоимости товара), не уменьшая выручку на



сумму удержанного банком вознаграждения (см. по данному вопросу также Письма Минфина России от 21.11.2007 № 03-11-04/2/280, от 23.05.2007, № 03-11-04/2/138).

В соответствии с п. 1 ст. 346.17 НК РФ при применении УСН датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод). Минфин России разъяснил, что при осуществлении расчетов с покупателями (заказчиками) с использованием банковских карт доход признается в момент поступления денежных средств на расчетный счет организации (см., например, Письма от 03.04.2009 № 03-11-06/2/58, от 23.05.2007, № 03-11-04/2/138). Исходя из изложенного, сумма дохода, полученного в текущем месяце, составляет 249 200 руб. (245 462 руб. + 3738 руб.). Если объектом налогообложения у организации являются доходы, уменьшенные на величину расходов (п. 1 ст. 346.14 НК РФ), то сумма комиссии банка-эквайрера может быть признана расходом на оплату услуг банка или учтена в составе расходов, связанных с реализацией товаров (пп 9, 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). В рассматриваемой ситуации дата оплаты услуг банка совпадает с датой получения документов, подтверждающих эти расходы (например, мемориального ордера). В этой связи сумма комиссии учитывается в период получения документов, подтверждающих расходы и их оплату (п. 2 ст. 346.16, п. 2 ст. 346.17, абз. 4 п. 1 ст. 252 НК РФ). Таким образом, в текущем месяце организация учитывает расход в сумме 3738 руб.

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных ситуаций».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ

Отражена выручка от реализации товаров, оплата которых произведена с использованием банковских пластиковых карт	57	90-1	296 400	Спрака-отчет кассира-операциониста
Зачислены на счет организации средства за проданные товары, оплаченные с использованием банковских пластиковых карт	51	57	245 462	Выписка банка по расчетному счету
Отражено удержание комиссии Банком-эквайером	76	57	3 738	Мемориальный ордер
Признан прочий расход в сумме комиссии банка	91-2	76	3 738	Бухгалтерская Справка

Кредитными организациями - эквайерами признаются кредитные организации, осуществляющие расчеты с организациями торговли (услуг) по операциям, совершаемым с использованием платежных карт (п. 1.9 Положения об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт).

В рассмотренной схеме бухгалтерские записи, связанные с признанием выручки и расчетами с банком-эквайером, приведены исходя из суммарных оборотов за месяц.

## **Ситуация 2.**

**Содержание ситуации.** Товары учитываются организацией розничной торговли по продажным ценам. Покупателем была приобретена интерактивная кукла, которая, как выяснилось, выполняет не все заявленные функции. Данный товар был продан организацией розничной торговли за 3850 руб. (в том числе НДС 350 руб., торговая наценка 1000 руб.). Сумма выручки от продажи товаров за наличный расчет и с использованием банковских карт за день составила 110 000 руб. (в том числе НДС 10 000 руб., торговая наценка 20 000 руб.).

Покупатель вернул бракованный товар в день его приобретения. При этом следует отметить, что товар был оплачен покупателем банковской пластиковой картой через электронный терминал.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации розничной торговли возврат покупателем бракованного товара в день его приобретения и выплату покупателю суммы, равной стоимости возвращенного товара. Необходимо также указать первичные документы для оформления указанных операций.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Товар, проданный по договору розничной купли-продажи, предназначается для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью (п. 1 ст. 492 Гражданского кодекса РФ).

В случае существенного нарушения требований к качеству товара (обнаружения неустранимых недостатков, недостатков, которые не могут быть устранены без несоразмерных расходов или затрат времени, либо выявляются неоднократно, либо проявляются вновь после их устранения, и других подобных недостатков) покупатель вправе по своему выбору отказаться от исполнения договора купли-продажи и потребовать возврата уплаченной за товар денежной суммы (п. 2 ст 475, п. 1 ст 476, п.4 ст 503 ГК РФ, п. 1 ст 18 Закона РФ от 07.02.1992 N 2300-1 "О защите прав потребителей").

#### **Рассмотрим документальное оформление возврата товара при расчетах с использованием банковских карт**

Согласно п. 2.2.5 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденных Письмом Роскомторга от 10.07.1996 N 1-794/32-5, п. 2.9 Положения об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт, утвержденного Банком России 24.12.2004 N

266-П, при расчетах за проданные товары посредством банковской платежной (дебетовой или кредитной) карты организация-продавец оформляет товарный чек (слип) в трех экземплярах. В слипе, в частности, указываются: имя держателя карты, номер карты, дата совершения покупки, израсходованная сумма, тип платежной системы (VISA, Mastercard и др.), адрес магазина и т.п. Первый экземпляр слипа вручается покупателю, второй сдается инкассатору, третий (с подписью покупателя) передается в бухгалтерию при кассовом отчете. Сроки инкассации слипов устанавливаются в зависимости от их количества и общей суммы. Перед приездом инкассатора составляется реестр слипов с указанием их числа и суммы. Реестр заполняется в двух экземплярах: первый передается со слипом инкассатору, второй с распиской инкассатора остается в торговой организации.

Реестры со слипами сдаются в банк-эквайрер, который зачисляет на счет торговой организации причитающиеся ей денежные средства за проданные товары. При этом держатели платежных карт могут не быть клиентами банка-эквайрера, на порядок расчетов данное обстоятельство не влияет (п. 1.9 Положения).

Основанием для составления расчетных и иных документов для отражения сумм операций, совершаемых с использованием платежных карт, в бухгалтерском учете участников расчетов является реестр платежей или электронный журнал. При поступлении в банк этих документов списание или зачисление денежных средств по ним осуществляется не позднее следующего рабочего дня (п. 2.9. Положения).

Согласно п.1 ст. 2 Федерального закона от 22.05.2003 (ред. от 02.07.2013 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" организации, осуществляющие наличные денежные расчеты при продаже товаров, обязаны применять контрольно-кассовую технику (ККТ), включенную в

Государственный реестр.

Порядок оформления операций по продаже товаров с применением ККТ рассмотрен в Типовых правилах эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением, утвержденных Письмом Минфина России от 30.08.1993 N 104, а также в Постановлении Госкомстата России от 25.12.1998 N 132 "Унифицированные формы первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин".

Порядок работы с ККТ при расчетах с покупателями посредством банковских карт установлен п. 5.3 Типовых правил. Заметим, что при расчетах по банковской карте, как и при осуществлении наличных денежных расчетов, организация обязана выдавать покупателям в момент оплаты товара отпечатанные кассовые чеки (п.1 ст. 2,, п.1 ст. 5 Федерального закона N 54-ФЗ).

Исходя из нормы п. 5.1 Типовых правил, безналичные расчеты пробиваются через контрольно-кассовые машины (ККМ) на отдельную секцию.

Порядок возврата денежных средств покупателя на его банковскую карту определяется в договоре между банком-эквайером и клиентом (п. 1.8 Положения).

При возврате товара в день его продажи операция по оплате товара на платежном терминале отменяется. В реестре платежей или электронном журнале оплата товара не отражается (отменяется).

При этом возврат денежных средств по чеку ККМ отражается в «Акте о возврате денежных сумм покупателям по неиспользованным кассовым чекам» (форма № КМ-3), который оформляется в одном экземпляре в конце дня. Акт подписывается ответственными лицами комиссии в составе руководителя, заведующего отделом (секцией), старшего кассира и кассира-операциониста организации.

На сумму, выплаченную из кассы по возвращенным покупателями чекам,

уменьшается выручка кассы, что отражается в «Журнале кассира-операциониста»(форма № КМ-4). Так, в графе 10 "Сумма выручки за рабочий день (смену)" формы КМ-4 указывается сумма выручки за рабочий день согласно счетчику ККМ, в графе 14 "Сдано. Всего" указывается сумма фактически переданной в головную кассу выручки, а в графе 15 "Сумма денег, возвращенная покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам" - сумма, выплаченная по возвращенным чекам ККТ. При этом в данном случае показатель графы 10 будет равен сумме показателей граф 14 и 15.

Принятие от покупателей возвращенного недоброкачественного товара оформляется накладной (унифицированной формы не установлено) в двух экземплярах, один из которых прикладывается к «Товарному отчету» (унифицированная форма ТОРГ-29), а другой вручается покупателю и является основанием для получения денежной суммы на сданный товар. Учет движения недоброкачественных товаров ведется по наименованиям и поставщикам (заводам-изготовителям) в карточках учета претензий (п.п. 10.3 и 10.6 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденных Письмом Роскомторга от 10.07.1996 N 1-794/32-5).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Выручка от продажи товаров является доходом от обычных видов деятельности. При реализации товара сумма выручки определяется исходя из договорной цены проданного товара (п.п. 5, 6, 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

Оплата покупателями проданных им товаров посредством банковских карт может отражаться в бухгалтерском учете с применением счета 57 "Переводы в пути" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом

Минфина России от 31.10.2000 N 94н). В этом случае при признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товара отражается по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", в корреспонденции с дебетом счета 57. Зачисление денежных средств на расчетный счет организации отражается по дебету счета 51 "Расчетные счета" в корреспонденции с кредитом счета 57.

В рассматриваемой ситуации возврат товара производится в день его покупки на основании первичных документов, оформленных в изложенном выше порядке. Выручка от продажи товара признается за вычетом стоимости возвращенного товара: по кредиту счета 90, субсчет 90-1, отражается продажная стоимость проданного товара на сумму 106 150 руб. (110 000 руб. - 3850 руб.).

Организации, осуществляющие розничную торговлю, вправе учитывать товары, приобретенные для продажи, на счете 41 "Товары" по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок) на счете 42 "Торговая наценка" (п. 2 абз. 2 п 13 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н, Инструкция по применению Плана счетов). В случае применения такого порядка при продаже товаров в дебет счета 90, субсчет 90-2 "Себестоимость продаж", со счета 41 списывается стоимость реализованного товара (с учетом наценки). Сумма установленной организацией торговой наценки не формирует себестоимость продаж. В связи с этим в учете производится сторнировочная запись на сумму торговой наценки по дебету счета 90, субсчет 90-2, и кредиту счета 42. Себестоимость проданного товара признается расходом по обычным видам деятельности в периоде признания выручки (п.п.5, 9 абз. 2 п 19 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

При возврате бракованного товара договор купли-продажи расторгается, реализация товара считается несостоявшейся. Поскольку в данном случае товар был возвращен в этот же день, учетная стоимость проданных за день товаров

отражается в учете за вычетом стоимости возвращенного бракованного товара. Также сторнировочная запись по дебету счета 90, субсчет 90-2, и кредиту счета 42 отражается за вычетом торговой наценки, установленной на возвращенный товар.

Учитывать бракованный товар можно обособленно, например, на отдельном субсчете, открытом к счету 41. Следует отметить, что бракованный товар не может быть продан по прежней цене. В этой связи его продажная стоимость и сумма торговой наценки должны быть скорректированы. В случае, если организация не будет продавать этот товар, а возвратит его поставщику, торговая наценка по этому товару должна быть списана. В этой схеме не рассматриваются операции, связанные с дальнейшим использованием товара.

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Операции по реализации товаров на территории РФ являются объектом налогообложения по НДС (пп 1 п 1 ст 146 Налогового кодекса РФ). В рассматриваемой ситуации товар, возвращенный по причине выявленного в нем брака, не является реализованным. Поэтому при отражении в учете НДС, предъявленного покупателям при продаже товаров, сумма НДС по возвращенному товару не учитывается.

Налоговые ставки, по которым начисляется НДС, установлены ст. 164 НК РФ. В данном случае организация реализует товары, применяя ставку 10%, установленную п. 2 ст. 164 НК РФ.

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Выручка от продажи товаров (без НДС) учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль в составе доходов от реализации (п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 249 НК РФ). При этом сумма доходов уменьшается на стоимость приобретения данных товаров, определяемую методом оценки, установленным в учетной политике для целей налогообложения, принятой организацией (пп 3 п 1 ст 268 НК РФ). Стоимость бракованного товара, возвращенного покупателем, не учитывается в доходах и в расходах организации, так как реализация товара



считается несостоявшейся.

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Обозначения субсчетов, используемые в таблице к балансовому счету 41:

41-к "Качественные товары";

41-б "Бракованные товары".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Признана в составе доходов сумма выручки от реализации товаров, расчеты за которые произведены наличными денежными средствами и по банковским картам	50, 57	90-1	106 150	Журнал кассира-операциониста, Справка-отчет-кассира-операциониста, Приходный кассовый ордер
Списана учетная стоимость реализованных товаров	90-2	41-к	106 150	Бухгалтерская справка-расчет
СТОРНО Списана торговая наценка по реализованному товару (20 000 - 1000)	90-2	42	19 000	Бухгалтерская Справка-расчет
Начислен НДС на сумму выручки от продажи товара (10 000 - 350)	90-3	68	9 650	Контрольная лента ККТ, Бухгалтерская Справка-расчет
Отражена учетная цена товара, в котором выявлен брак	41-б	41-к	3 850	Бухгалтерская Справка

Следует отметить, что при возврате покупателю уплаченной за товар денежной суммы продавец не вправе удерживать из нее сумму, на которую понизилась стоимость товара из-за полного или частичного использования товара,

потери им товарного вида или других подобных обстоятельств (п. 5 ст 503 ГК РФ).

В рассматриваемой ситуации не рассматриваются операции по исправлению выявленного брака или по возврату бракованного товара производителю.

### **Ситуация 3.**

**Содержание ситуации.** В сентябре с использованием банковских карт покупателями оплачены товары на сумму 236 000 руб. (в том числе НДС 36 000 руб.). Оплата товара стоимостью 177 000 руб. зачислена на расчетный счет организации в сентябре, а оплата товара стоимостью 59 000 руб. - в октябре. При этом на расчетный счет организации зачисляются суммы, поступившие от покупателей, за вычетом вознаграждения банка-эквайрера, которое составляет 1,2% от суммы расчетов.

Фактическая себестоимость товара, проданного в сентябре и оплаченного с использованием платежных банковских карт, составила 140 000 руб., что равно стоимости приобретения товаров по данным налогового учета. Себестоимость товара, оплата которого зачислена на расчетный счет в сентябре, составляет 100 000 руб., а себестоимость товара, оплата которого зачислена на расчетный счет в октябре, - 40 000 руб. Бухгалтерский учет товаров ведется организацией по покупным ценам.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации.**

Необходимо отразить в учете организации розничной торговли продажу товаров в случае их оплаты с использованием платежных банковских карт.

### **Рассмотрим расчеты с использованием банковских карт**

Согласно п. 2.2.5. Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (утв. Письмом Роскомторга от 10.07.1996 N 1-794/32-5) продажа товаров владельцам кредитных карт оформляется выпиской товарных чеков (слипов), которые прокатываются на специальных машинах.

Расчеты с организациями торговли по операциям, совершаемым с использованием платежных карт, осуществляют банки-эквайеры, клиентами которых держатели платежных карт не являются (п. 1.9. Положения об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт (утв. ЦБ РФ 24.12.2004 N 266-П)).

Основанием для составления расчетных и иных документов для отражения сумм операций, совершаемых с использованием платежных карт, в бухгалтерском учете участников расчетов является реестр платежей или электронный журнал (п. 2.9 Положения). Списание или зачисление денежных средств по операциям, совершаемым с использованием платежных карт, осуществляется не позднее рабочего дня, следующего за днем поступления в банк-эквайер реестра платежей или электронного журнала.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Выручка от продажи товаров является доходом от обычных видов деятельности торговой организации и признается на дату передачи товара покупателю независимо от даты и порядка оплаты товара (п.п. 5, 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, для обобщения информации о движении денежных средств (переводов) в пути, т.е. денежных сумм (преимущественно выручки от продажи товаров организаций, осуществляющих торговую деятельность), внесенных в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный счет организации, но еще не зачисленных по назначению, предназначен счет 57 "Переводы в пути". В рассматриваемой ситуации на дату реализации товара по дебету счета 57 в корреспонденции со счетом 90

"Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", может отражаться стоимость товара, оплаченного покупателями с использованием банковских карт.

Одновременно фактическая себестоимость реализованного товара признается расходом по обычным видам деятельности и списывается со счета 41 "Товары" в дебетсчета 90, субсчет 90-2 "Себестоимость продаж" (п.п. 5, 7, 9, 19 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, Инструкция по применению Плана счетов).

Расходы по оплате услуг банка-эквайрера, осуществляющего расчеты по операциям с использованием платежных карт, учитываются в составе прочих расходов и отражаются на счете 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", на дату зачисления выручки на расчетный счет организации (п.п. 11, 14.1 ПБУ 10/99).

Зачисление на расчетный счет организации выручки (за вычетом вознаграждения банка) от продажи товара, оплаченного с использованием банковских карт, отражается по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета 57.

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Реализация товаров на территории РФ признается объектом налогообложения по НДС (пп 1 п 1 ст 146 Налогового кодекса РФ). Налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров без учета НДС (п 1 ст 154 НК РФ).

Услуги банка-эквайрера по проведению расчетов не подлежат налогообложению НДС (пп. 3 п 3 ст. 149 НК РФ). Следовательно, стоимость услуг банка не содержит "входного" НДС.

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Выручка от реализации товара (за вычетом НДС) в целях налогообложения прибыли признается доходом от реализации (п. 1 ст. 249, п. 1 ст. 248 НК РФ). При реализации покупных товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы от

таких операций на стоимость приобретения данных товаров (пп 3 п 1 ст. 268 НК РФ).

Вознаграждение банка-эквайрера признается организацией торговли прочим расходом, связанным с производством и реализацией (пп 25 п 1 ст. 264 НК РФ).

В случае, если организация применяет **метод начисления** в налоговом учете, она признает доход от реализации в сентябре в сумме 200 000 руб. (236 000 руб. - 36 000 руб.). Организация вправе уменьшить указанный доход на стоимость приобретения товара по данным налогового учета (140 000 руб.), а также признать расход на оплату услуг банка - 2124 руб. (177 000 руб. x 1,2%) (абз. 2, 3 ст. 320 НК РФ).

В октябре организация признает расход на оплату услуг банка в сумме 708 руб. (59 000 руб. x 1,2%).

В случае, если организация применяет **кассовый метод** признания доходов и расходов, то в соответствии с разъяснениями Минфина России (Письмо от 23.05.2007 N 03-11-04/2/138) то организации, применяющие УСН, вправе признать доход от реализации товаров в сумме 50 000 руб. (59 000 руб. - 9000 руб.) в октябре, а оставшуюся сумму - в сентябре (п. 2 ст. 273 НК РФ).

Признанный доход от реализации товаров организация уменьшает на стоимость их приобретения по данным налогового учета.

Поскольку удержание банком причитающегося ему вознаграждения производится на дату осуществления расчетов (дату начисления вознаграждения), то расход (в сумме вознаграждения банка) организация признает в том же порядке, как и в случае применения метода начисления (2124 руб. в сентябре и 708 руб. в октябре).

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

При применении организацией **кассового метода** определения доходов и расходов в налоговом учете, в сентябре в ее бухгалтерском учете возникают:

- налогооблагаемая временная разница в сумме выручки от реализации (без

НДС) товаров, оплаченных с использованием банковских карт в сентябре, оплата за которые на расчетный счет организации в сентябре не поступила, и соответствующее этой разнице отложенное налоговое обязательство (п.п. 12, 15 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н);

- вычитаемая временная разница в размере стоимости приобретения товаров, оплаченных с использованием банковских карт в сентябре, оплата которых на расчетный счет организации в сентябре не поступила, и соответствующий этой временной разнице отложенный налоговый актив (п.п. 11, 14 ПБУ 18/02).

Указанные временные разницы, а также отложенные налоговые актив и обязательство погашаются в октябре после зачисления на расчетный счет организации денежных средств в счет оплаты товаров (п.п. 17, 18 ПБУ 18/02).

Анализ рассматриваемой ситуации систематизирован в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Обозначения субсчетов, используемые в таблице, к балансовому счету 68 "Расчеты по налогам и сборам":

68-1 "Расчеты по НДС";

68-2 "Расчеты по налогу на прибыль".

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В сентябре				
Признана выручка от продажи товаров, оплаченных с использованием банковских карт	50	90-1	236 000	Спрака-отчет кассира-операциониста
Списана фактическая себестоимость товаров	90-2	41	140 000	Бухгалтерская справка

Начислен НДС при реализации товаров	90-3	68	36 000	Бухгалтерская Справка
Поступила на расчетный счет оплата товаров за вычетом удержанного банком вознаграждения (177 000 - 177 000 x 1,2%)	51	57	174 876	Выписка банка по расчетному счету
Признан расход по оплате услуг банка (177 000 x 1,2%)	91-2	76-80	2 124	Бухгалтерская справка
Отражено удержание вознаграждения банком	76 (60)	57	2 124	Мемориальный ордер, Выписка банка по расчетному счету
<b>Кассовый метод:</b> Отражено отложенное налоговое обязательство ((59 000 - 9000) x 20%)	68-2	77	10 000	Бухгалтерская Справка-расчет
<b>Кассовый метод:</b> Отражен отложенный налоговый актив (40 000 x 20%)	09	68-2	8 000	Бухгалтерская справка-расчет
В октябре				
Поступила на расчетный счет оплата товаров за вычетом удержанного банком вознаграждения (59 000 - 59 000 x 1,2%)	51	57	58 292	Выписка банка по расчетному счету
Признан расход по оплате услуг банка (59 000 x 1,2%)	91-2	76 (60)	708	Бухгалтерская Справка
Отражено удержание вознаграждения банком	76 (60)	57	708	Мемориальный ордер, Выписка банка по расчетному счету
<b>Кассовый метод:</b> Погашено отложенное налоговое обязательство	77	68-2	10 000	Бухгалтерская справка
<b>Кассовый метод:</b> Погашен отложенный	68-2	09	8 000	Бухгалтерская

налоговый актив				справка
-----------------	--	--	--	---------

Счет 58 «Финансовые вложения» и счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» рассматриваются в главе 6 «Учет нематериальных активов и финансовых вложений»; счет 50 рассматривается в главе 9 (раздел 9.3.6. «Учет и документирование денежных средств в кассах организации).

### **9.3. Учёт кассовых операций**

#### **9.3.1 Общие положения**

Для изучения темы рекомендуются следующие законодательные, нормативные и основные разъяснительные документы по проблеме:

«Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях» от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 30.09.2013)

Федеральный закон от 10.12.2003 N 173-ФЗ (ред. от 23.07.2013)  
«О валютном регулировании и валютном контроле»

Федеральный закон от 22.05.2003 N 54-ФЗ (ред. от 02.07.2013)  
«О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»

Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010)  
«Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»

«Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением»  
(утв. Минфином РФ 30.08.1993 N 104)

«Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением»  
(утв. Минфином РФ 30.08.1993 N 104)

«Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой



Банка России на территории Российской Федерации»  
(утв. Банком России 12.10.2011 N 373-П)

«Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой  
Банка России на территории Российской Федерации» (утв. Банком России  
12.10.2011 N 373-П)

Указание Банка России от 20.06.2007 N 1843-У  
(ред. от 28.04.2008) «О предельном размере расчетов наличными деньгами и  
расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или  
кассу индивидуального предпринимателя»  
(Зарегистрировано в Минюсте РФ 05.07.2007 N 9757)

Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 N 88  
(ред. от 03.05.2000) «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной  
документации по учету кассовых операций, по учету результатов  
инвентаризации»

Постановление Пленума ВАС РФ от 31.07.2003 N 16  
«О некоторых вопросах практики применения административной  
ответственности, предусмотренной статьей 14.5 Кодекса Российской Федерации  
об административных правонарушениях, за неприменение контрольно-кассовых  
машин»

«Положение об эмиссии платежных карт и об операциях, совершаемых с их  
использованием» (утв. Банком России 24.12.2004 N 266-П (ред. от 10.08.2012))

Приказ ФНС РФ от 09.04.2008 N ММ-3-2/152@  
(ред. от 21.11.2011) «Об утверждении форм заявления о регистрации контрольно-  
кассовой техники, книги учета контрольно-кассовой техники и карточки  
регистрации контрольно-кассовой техники»

Официальное разъяснение Банка России от 28.09.2009 N 34-ОР  
«О применении отдельных положений Указания Банка России от 20 июня 2007  
года N 1843-У «О предельном размере расчетов наличными деньгами и

расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя»

Письмо Минфина России от 05.10.2012 N 14-03-03/728  
«О безналичных расчетах с подотчетными лицами с применением банковских карт»

Письмо> ФНС РФ от 21.12.2011 N АС-4-2/21794@ «О вступлении в силу нового порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации»

Письмо Казначейства РФ от 26.07.2011 N 42-7.4-05/5.2-500 По вопросу о перечислении командировочных расходов на банковские карты физических лиц

Информация ФНС РФ от 29.09.2009 «О применении ККТ плательщиками ЕНВД»

Письмо ФНС РФ от 21.08.2009 N ШТ-17-2/161@ «О регистрации налоговыми органами контрольно-кассовой техники»  
(вместе с Письмом Минфина РФ от 11.08.2009 N 03-01-15/8-406)

Письмо ФНС РФ от 05.10.2007 N ШТ-6-06/755@  
«О регистрации ККТ индивидуальных предпринимателей»

и другие документы, содержащиеся в информационном банке данных Компании «Консультант Плюс».

Как указано выше, Центральным банком Российской Федерации утверждено Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации от 12.10.2011 N 373-П ((далее – Положение Банка России), которое вступило в силу 1 января 2012 года.

Положение распространяется на юридических лиц, ведущих бухгалтерский учет в соответствии с требованиями, установленными органами, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета (за исключением Центрального банка Российской Федерации), а также на юридических лиц, перешедших на упрощенную систему налогообложения, на физических лиц,

осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (далее - индивидуальные предприниматели). Юридическое лицо и индивидуальный предприниматель обеспечивают организацию ведения кассовых операций в соответствии с Положением Банка России.

Для ведения кассовых операций юридическое лицо и индивидуальный предприниматель устанавливают максимально допустимую сумму наличных денег, которая может храниться в месте для проведения кассовых операций (лимит остатка наличных денег) в соответствии с Положением Банка России. Лимит остатка наличных денег устанавливается также для обособленного подразделения (филиала, представительства) юридического лица, которому Центральным банком Российской Федерации (далее – ЦБ РФ) открыт банковский счет.

Юридическое лицо и индивидуальный предприниматель издадут распорядительный документ об установленном лимите остатка наличных денег, который хранится в порядке, определенном руководителем юридического лица, индивидуальным предпринимателем или иным уполномоченным лицом (далее - руководитель).

Накопление юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег допускается в дни выплат заработной платы, стипендий, выплат, включенных в соответствии с методологией, принятой для заполнения форм федерального государственного статистического наблюдения, в фонд заработной платы и выплаты социального характера, включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты, а также в выходные, нерабочие праздничные дни в случае ведения юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем в эти дни кассовых операций. В других случаях накопление в кассе наличных денег сверх установленного лимита остатка наличных денег юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем не допускается.

Таким образом, в соответствии с указанным Положением Банка России юридические лица и индивидуальные предприниматели обязаны соблюдать порядок ведения кассовых операций, в том числе:

- определять лимит остатка наличных денег;
- хранить на банковских счетах в банках наличные деньги сверх установленного лимита остатка наличных денег;
- оформлять кассовые операции приходными и расходными кассовыми ордерами;
- обеспечивать наличие кассовых документов и других документов, оформляемых при ведении кассовых операций, в течение сроков, установленных законодательством об архивном деле в Российской Федерации;
- вести кассовую книгу.

Государственные органы придают большое значение контролю за контрольно-кассовой техникой. Частью 1 статьи 15.1 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее - КоАП РФ) установлена ответственность за нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций.

Приоритетное внимание в ходе контроля за применением контрольно-кассовой техники и полноты учета выручки необходимо уделять налогоплательщикам, которые не применяют систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

Кассовые операции ведутся у юридического лица и индивидуального предпринимателя кассовым или иным работником, определенным указанными лицами из числа своих работников (далее - кассир), с установлением ему соответствующих должностных прав и обязанностей, с которыми кассир должен ознакомиться под роспись. При наличии у юридического лица и индивидуального предпринимателя нескольких кассиров один из них выполняет функции старшего кассира. Кассовые операции могут проводиться руководителем.

Кассовые операции, проводимые юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем, оформляются приходными кассовыми ордерами 0310001, расходными кассовыми ордерами 0310002 (далее - кассовые документы).

Согласно Положения Банка России при ведении организацией или индивидуальным предпринимателем кассовых операций с применением контрольно-кассовой техники по окончании их проведения на основании контрольной ленты, изъятой из контрольно-кассовой техники, оформляется приходный кассовый ордер 0310001 на общую сумму принятых наличных денег, за исключением сумм наличных денег, принятых платежным агентом, банковским платежным агентом (субагентом).

Для учета поступающих в кассу наличных денег, за исключением наличных денег, принятых платежным агентом, банковским платежным агентом (субагентом), и выдаваемых из кассы, организация, индивидуальный предприниматель ведут кассовую книгу 0310004.

Платежные агенты, банковские платежные агенты (субагенты) обязаны вести раздельный учет общей суммы принятых наличных денег, за исключением сумм наличных денег, принятых платежным агентом, банковским платежным агентом (субагентом), и наличных денег, принятых при осуществлении деятельности по приему платежей физических лиц.

Юридическое лицо и индивидуальный предприниматель могут вести кассовые операции с применением программно-технических комплексов, в том числе оснащенных функцией приема наличных денег, принадлежащих или не принадлежащих на праве собственности юридическому лицу, индивидуальному предпринимателю.

Мероприятия, связанные с обеспечением сохранности наличных денег при ведении кассовых операций, хранении, транспортировке, порядок и сроки проведения проверок фактического наличия наличных денег определяются юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем.

### 9.3.2 Организация работы по ведению кассовых операций

Кассовые документы юридического лица и индивидуального предпринимателя оформляются:

-главным бухгалтером;

-бухгалтером или другим работником (в том числе кассиром), определенным руководителем по согласованию с главным бухгалтером (при наличии) путем издания распорядительного документа юридического лица и индивидуального предпринимателя (далее - бухгалтер);

-руководителем (при отсутствии главного бухгалтера и бухгалтера).

В кассовых документах указывается основание для их оформления и перечисляются прилагаемые подтверждающие документы (расчетно-платежные ведомости 0301009, платежные ведомости 0301011, заявления, счета, другие документы).

Внесение исправлений в кассовые документы не допускается.

Приходный кассовый ордер 0310001 подписывается главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии – руководителем или кассиром.

Расходный кассовый ордер 0310002 подписывается руководителем и главным бухгалтером (или бухгалтером), а при их отсутствии – руководителем и кассиром.

В случае ведения кассовых операций и оформления кассовых документов руководителем кассовые документы подписываются руководителем.

Кассир снабжается печатью (штампом), содержащей (содержащим) реквизиты, подтверждающие проведение кассовой операции (далее - штамп), а также образцами подписей лиц, уполномоченных подписывать кассовые документы.

В случае ведения кассовых операций руководителем организации образцы подписей лиц, уполномоченных подписывать кассовые документы, не оформляются.

При наличии старшего кассира операции по передаче наличных денег между старшим кассиром и кассирами в течение рабочего дня отражаются старшим кассиром в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005. Записи в книгу учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005 осуществляются в момент передачи наличных денег.

Кассовые документы, кассовая книга 0310004, книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005 могут оформляться на бумажном носителе или с применением технических средств, предназначенных для обработки информации, включая персональный компьютер и программное обеспечение (далее - технические средства). При этом кассовые документы, оформляемые с применением технических средств, распечатываются на бумажном носителе.

В случае ведения кассовой книги 0310004 или книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005 с применением технических средств должна обеспечиваться сохранность информации и должна быть исключена возможность несанкционированного изменения указанных данных.

При оформлении книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005 с применением технических средств каждая операция по передаче наличных денег в течение рабочего дня между старшим кассиром и кассирами, по усмотрению руководителя, может осуществляться с распечатыванием или без распечатывания на бумажном носителе листа книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005. При распечатывании на бумажном носителе листа книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005 на нем проставляются подписи старшего кассира и кассиров. В случаях, когда лист книги учета принятых и выданных

кассиром денежных средств 0310005 на бумажном носителе не распечатывается, подписи старшего кассира и кассиров проставляются с использованием электронно-цифровой подписи либо иного аналога собственноручной подписи в порядке, установленном руководителем.

Лист кассовой книги 0310004, оформляемой с применением технических средств, распечатывается на бумажном носителе в конце рабочего дня в двух экземплярах.

Нумерация листов кассовой книги 0310004 и книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005, оформляемых с применением технических средств, осуществляется автоматически в хронологической последовательности с начала календарного года.

Распечатанные на бумажном носителе листы кассовой книги 0310004 и книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005 подбираются в хронологической последовательности, брошюруются по мере необходимости, но не реже одного раза в календарный год.

Листы кассовой книги 0310004 и книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005, оформляемой на бумажном носителе, до начала ведения брошюруются и пронумеровываются.

Листы кассовой книги 0310004 обособленного подразделения подбираются и брошюруются юридическим лицом по каждому обособленному подразделению.

Заверительная надпись о количестве листов кассовой книги 0310004 и книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005 подписывается руководителем и главным бухгалтером, а при отсутствии главного бухгалтера - только руководителем и скрепляется оттиском печати юридического лица, оттиском печати (при наличии) индивидуального предпринимателя.

Контроль за ведением кассовой книги 0310004 и книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005 осуществляет главный бухгалтер, а при его отсутствии - руководитель.



### 9.3.3 Порядок приема наличных денег

Прием наличных денег юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем, в том числе от работников, проводится по приходным кассовым ордерам 0310001.

При получении приходного кассового ордера кассир проверяет наличие подписи главного бухгалтера или бухгалтера, а при их отсутствии - наличие подписи руководителя и ее соответствие имеющемуся образцу, проверяет соответствие суммы наличных денег, проставленной цифрами, сумме наличных денег, проставленной прописью, наличие подтверждающих документов, перечисленных в приходном кассовом ордере.

Кассир принимает наличные деньги полистным, поштучным пересчетом. При этом наличные деньги принимаются кассиром таким образом, чтобы вноситель наличных денег мог наблюдать за действиями кассира.

После приема наличных денег кассир сверяет сумму, указанную в приходном кассовом ордере, с суммой фактически принятых наличных денег. При соответствии вносимой суммы наличных денег сумме, указанной в приходном кассовом ордере, кассир подписывает приходный кассовый ордер, квитанцию к приходному кассовому ордере и проставляет на ней оттиск штампа, подтверждающего проведение кассовой операции. В подтверждение приема наличных денег вносителю наличных денег выдается квитанция к приходному кассовому ордере.

При несоответствии вносимой суммы наличных денег сумме, указанной в приходном кассовом ордере, кассир предлагает вносителю наличных денег довести недостающую сумму наличных денег или возвращает излишне вносимую сумму наличных денег. Если вноситель наличных денег отказался довести недостающую сумму наличных денег, кассир возвращает ему вносимую

сумму наличных денег. Приходный кассовый ордер кассир перечеркивает и передает главному бухгалтеру или бухгалтеру, а при их отсутствии - руководителю для оформления приходного кассового ордера на фактически вносимую сумму наличных денег.

При ведении юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем кассовых операций с применением контрольно-кассовой техники (далее ККТ) по окончании их проведения на основании контрольной ленты, изъятой из контрольно-кассовой техники, оформляется приходный кассовый ордер на общую сумму принятых наличных денег, за исключением сумм наличных денег, принятых платежным агентом, банковским платежным агентом (субагентом). Здесь важно отметить, что платежным агентом, банковским платежным агентом (субагентом) кроме приходного кассового ордера, указанного выше, оформляется приходный кассовый ордер на общую сумму наличных денег, принятых платежным агентом, банковским платежным агентом (субагентом).

Прием остатка наличных денег, полученных под отчет, проводится кассиром по приходному кассовому ордеру.

Прием юридическим лицом сдаваемых наличных денег от уполномоченного представителя обособленного подразделения в порядке, определенном юридическим лицом, также осуществляется по приходному кассовому ордеру.

### **9.3.4 Порядок выдачи наличных денег**

Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные с осуществлением деятельности юридического лица и индивидуального предпринимателя, проводится указанными лицами по расходным кассовым ордерам 0310002.

Выдача наличных денег для выплат заработной платы, стипендий и других выплат проводится юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем по расходным кассовым ордерам 0310002, расчетно-платежным ведомостям 0301009, платежным ведомостям 0301011.

Кассир выдает наличные деньги непосредственно получателю, указанному в расходном кассовом ордере, расчетно-платежной ведомости, платежной ведомости, при предъявлении им паспорта или другого документа, удостоверяющего личность, либо при предъявлении получателем доверенности и документа, удостоверяющего личность.

Перед выдачей наличных денег кассир, получив расходный кассовый ордер (расчетно-платежную ведомость, платежную ведомость), проверяет:

- наличие подписей руководителя, главного бухгалтера или бухгалтера (при отсутствии главного бухгалтера и бухгалтера - наличие подписи руководителя)
- соответствие подписей имеющимся образцам
- соответствие сумм наличных денег, проставленных цифрами, суммам, проставленным прописью.

При выдаче наличных денег по расходному кассовому ордеру кассир проверяет наличие подтверждающих документов, перечисленных в расходном кассовом ордере, и соответствие фамилии, имени, отчества (при наличии) получателя наличных денег, указанных в расходном кассовом ордере, данным предъявляемого получателем документа, удостоверяющего его личность.

При выдаче наличных денег по доверенности кассир проверяет соответствие фамилии, имени, отчества (при наличии) получателя наличных денег, указанных в расходном кассовом ордере, фамилии, имени, отчеству (при наличии) доверителя, указанным в доверенности, а также соответствие указанных в доверенности и расходном кассовом ордере фамилии, имени, отчества (при наличии) доверенного лица и данных документа, удостоверяющего его личность, данным предъявленного доверенным лицом документа. В расчетно-платежной

ведомости 0301009 (платежной ведомости-301011) перед подписью лица, которому доверено получение наличных денег, кассир делает надпись "по доверенности". Доверенность прилагается к расходному кассовому ордеру (расчетно-платежной ведомости, платежной ведомости).

При выдаче наличных денег юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем по доверенности, оформленной на несколько выплат или на получение наличных денег у разных юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, делаются ее копии, которые заверяются в порядке, установленном руководителем. Заверенная копия доверенности прилагается к расходному кассовому ордеру (расчетно-платежной ведомости, платежной ведомости). Оригинал доверенности (при наличии) хранится у кассира и при последней выдаче наличных денег прилагается к расходному кассовому ордеру (расчетно-платежной ведомости, платежной ведомости).

При выдаче наличных денег по расходному кассовому ордеру кассир подготавливает сумму наличных денег, подлежащую выдаче, и передает расходный кассовый ордер получателю наличных денег, который указывает получаемую сумму наличных денег (рублей - прописью, копеек - цифрами) и подписывает расходный кассовый ордер.

Кассир пересчитывает подготовленную к выдаче сумму наличных денег таким образом, чтобы получатель наличных денег мог наблюдать за его действиями, и выдает получателю наличные деньги полистным, поштучным пересчетом в сумме, указанной в расходном кассовом ордере.

Получатель наличных денег пересчитывает под наблюдением кассира полистно, поштучно полученные им наличные деньги. Кассир не принимает от получателя наличных денег претензии по сумме наличных денег, если получатель наличных денег не пересчитал под наблюдением кассира полученные им наличные деньги.

После выдачи наличных денег по расходному кассовому ордеру кассир подписывает ордер.

Для выдачи наличных денег на расходы, связанные с осуществлением деятельности юридического лица и индивидуального предпринимателя, работнику под отчет (далее - подотчетное лицо) расходный кассовый ордер оформляется согласно письменному заявлению подотчетного лица, составленному в произвольной форме и содержащему собственноручную надпись руководителя о сумме наличных денег и о сроке, на который выдаются наличные деньги, подпись руководителя и дату.

Подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу предъявить главному бухгалтеру или бухгалтеру, а при их отсутствии - руководителю авансовый отчет с прилагаемыми подтверждающими документами. Проверка авансового отчета главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии - руководителем, его утверждение руководителем и окончательный расчет по авансовому отчету осуществляются в срок, установленный руководителем.

Выдача наличных денег под отчет проводится при условии полного погашения подотчетным лицом задолженности по ранее полученной под отчет сумме наличных денег.

Порядок выдачи юридическим лицом по расходному кассовому ордеру необходимых для совершения кассовых операций наличных денег уполномоченному представителю обособленного подразделения определяется юридическим лицом.

Предназначенная для выплат заработной платы, стипендий и других выплат сумма наличных денег устанавливается согласно расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости). Срок выдачи наличных денег на эти выплаты определяется руководителем и указывается в расчетно-платежной ведомости

(платежной ведомости). Продолжительность срока выдачи наличных денег по выплатам заработной платы, стипендий и другим выплатам не может превышать пяти рабочих дней (включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты).

Старший кассир выдает необходимую для выплат заработной платы, стипендий и других выплат сумму наличных денег согласно расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) кассирам, проводящим выдачу наличных денег, под роспись в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005 или по расходным кассовым ордерам 0310002 на срок, установленный в расчетно-платежной ведомости 0301009 (платежной ведомости 0301011).

Кассир подготавливает подлежащую выдаче сумму наличных денег и передает расчетно-платежную ведомость (платежную ведомость) работнику для подписания. Кассир пересчитывает подготовленную к выдаче сумму наличных денег таким образом, чтобы работник мог наблюдать за действиями кассира, и выдает ему наличные деньги полистным, поштучным пересчетом в сумме, указанной в расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости).

Работник пересчитывает полученные им наличные деньги в установленном порядке. Кассир не принимает от работника претензии по сумме наличных денег, если работник не пересчитал под наблюдением кассира полученные им наличные деньги.

В последний день выдачи наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат, кассир в расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) проставляет оттиск штампа или делает надпись "депонировано" напротив фамилий работников, которым не проведена выдача наличных денег, подсчитывает и записывает в итоговой строке сумму фактически выданных наличных денег и сумму, подлежащую депонированию и сдаче в банк, сверяет указанные суммы с итоговой суммой в расчетно-платежной

ведомости (платежной ведомости) и оформляет в произвольной форме реестр депонированных сумм.

Реестр депонированных сумм содержит: наименование (фирменное наименование) юридического лица, фамилию, имя, отчество (при наличии) индивидуального предпринимателя, дату оформления реестра депонированных сумм, период возникновения депонированных сумм наличных денег, номер расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости), фамилию, имя, отчество (при наличии) работника, не получившего наличные деньги, табельный номер работника (при наличии), сумму невыплаченных наличных денег, итоговую сумму по реестру депонированных сумм, подпись и расшифровку подписи кассира. Реестр депонированных сумм может содержать дополнительные реквизиты.

Нумерация реестров депонированных сумм осуществляется в хронологической последовательности с начала календарного года.

После оформления реестра депонированных сумм кассир заверяет своей подписью расчетно-платежную ведомость (платежную ведомость), реестр депонированных сумм и передает их для сверки соответствия записей в реестре депонированных сумм с данными расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) и подписания главному бухгалтеру или бухгалтеру, а при их отсутствии - руководителю.

На фактически выданные суммы наличных денег по расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) оформляется расходный кассовый ордер 0310002, номер и дату которого кассир проставляет на последней странице расчетно-платежной ведомости 0301009 (платежной ведомости 0301011).

При оформлении реестра депонированных сумм руководителем соответствие записей в реестре депонированных сумм с данными расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) заверяется им самим.

### 9.3.5 Порядок ведения кассовой книги

Для учета поступающих в кассу наличных денег, за исключением наличных денег, принятых платежным агентом, банковским платежным агентом (субагентом), и выдаваемых из кассы, юридическое лицо и индивидуальный предприниматель ведут кассовую книгу 0310004.

Платежный агент, банковский платежный агент (субагент) помимо кассовой книги ведет кассовую книгу для учета наличных денег, принятых платежным агентом, банковским платежным агентом (субагентом).

Записи в кассовой книге осуществляются кассиром по каждому приходному кассовому ордеру (расходному кассовому ордеру), оформленному на полученные (выданные) наличные деньги.

Кассир сверяет данные, содержащиеся в кассовой книге, с данными кассовых документов, выводит в кассовой книге сумму остатка наличных денег на конец рабочего дня и проставляет подпись.

Записи в кассовой книге сверяются с данными кассовых документов главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии - руководителем и подписываются лицом, проводившим указанную сверку.

Если в течение рабочего дня кассовые операции не проводились и записи в кассовую книгу не осуществлялись, остатком наличных денег на конец рабочего дня считается сумма остатка наличных денег, выведенная в последний из предшествующих рабочих дней, в течение которого проводились кассовые операции.

Обособленное подразделение после выведения в кассовой книге суммы остатка наличных денег на конец рабочего дня передает лист кассовой книги за этот рабочий день не позднее следующего рабочего дня юридическому лицу.

В случае оформления кассовой книги на бумажном носителе обособленным подразделением передается отрывной второй экземпляр листа кассовой книги, а в



случае оформления кассовой книги с применением технических средств - распечатанный на бумажном носителе второй экземпляр листа кассовой книги.

Передача обособленным подразделением листа кассовой книги юридическому лицу может осуществляться в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации. В этом случае передача листа кассовой книги на бумажном носителе осуществляется в соответствии с правилами документооборота, утвержденными юридическим лицом.

### **9.3.6 Учет и документирование денежных средств и денежных документов в кассах организации**

Кассовые операции осуществляются в соответствии с Положением о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, утвержденным Банком России 12.10.2011 N 373-П.

Расчеты наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами, а также между юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем, между индивидуальными предпринимателями, связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, по одному договору не должны превышать 100 тыс. руб. (п. 1 Указаний Банка России от 20.06.2007 N 1843-У). Сумма лимита регулируется соответствующими Указаниями Банка России.

При осуществлении организациями и индивидуальными предпринимателями наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг в обязательном порядке применяется контрольно-кассовая техника, включенная в Государственный реестр (п. 1 ст. 2 Федерального закона от 22.05.2003 N 54-ФЗ (ред. от 02.07.2013) "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием

платежных карт").

Перечень случаев, когда организации могут осуществлять расчеты в наличной иностранной валюте, приведен в ч. 2 ст. 14 Федерального закона от 10.12.2003 (ред. от 23. 07. 2013) N 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле». Кроме того, организации вправе выдавать работникам, направляемым в служебные командировки за пределы Российской Федерации, наличные денежные средства в иностранной валюте на командировочные расходы (п. 9 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 173-ФЗ, Постановление Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 N 10840/07).

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах организации предназначен счет 50 "Касса".

К счету 50 "Касса" могут быть открыты субсчета:

50-1 Касса организации

50-2 Операционная касса

50-3 Денежные документы и др.

Учет денежных средств на счете 50 и соответствующих субсчетах этого счета осуществляется в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.

На субсчете 50-1 "Касса организации" учитываются денежные средства в кассе организации. Когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 "Касса" должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

На субсчете 50-2 "Операционная касса" учитывается наличие и движение 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. Он открывается организациями (в частности, организациями транспорта и связи) при необходимости.

На субсчете 50-3 "Денежные документы" учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты 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.

По дебету счета 50 "Касса" отражается поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации. По кредиту счета 50 "Касса" отражается выплата денежных средств и выдача денежных документов из кассы организации.

Счет 50 "Касса" корреспондирует со счетами:

по дебету: 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 57 Переводы в пути, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам, 67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 75 Расчеты с учредителями, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 86 Целевое финансирование, 90 Продажи, 91 Прочие доходы и расходы, 98 Доходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки;

по кредиту: 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 специальные счета в банках, 57 Переводы в пути, 58 Финансовые вложения, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 66 Расчеты по краткосрочным кредитам, 68 Расчеты по налогам и сборам, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 75 Расчеты с учредителями, 76 Расчеты с

разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 81 Собственные акции (доли), 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 99 Прибыли и убытки.

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** В январе 2012 г. на расчетный счет организации получена государственная помощь в сумме 5 млн руб. на выплату заработной платы работникам за январь 2012 года. В течение пяти рабочих дней выплачена заработная плата работникам в сумме 4,1 млн руб., в том числе 250 тыс. руб. было депонировано.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете этой организации получение государственной помощи для выплаты заработной платы работникам и депонирование невыплаченных сумм.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим порядок ведения кассовых операций**

С 1 января 2012 г. порядок ведения кассовых операций определен Положением о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, утвержденным Банком России 12.10.2011 N 373-П.

Предназначенная для выплат заработной платы сумма наличных денег устанавливается согласно «Расчетно-платежной ведомости» (код формы по ОКУД 0301009) или «Платежной ведомости» (код формы по ОКУД 0301011). Срок выдачи наличных денег на эти выплаты определяется руководителем и указывается в данных ведомостях. Продолжительность срока выдачи заработной платы наличными деньгами не может превышать пяти рабочих дней (включая день получения наличных денег в кассу) (абз. 1 п. 4.6 Положения о порядке ведения кассовых операций).

В последний день выплаты заработной платы кассир в расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) проставляет оттиск штампа или делает надпись "депонировано" напротив фамилий работников, которым не выплачены деньги, записывает в итоговую строку сумму выданных наличных денег и сумму, подлежащую депонированию и сдаче в банк, и оформляет в произвольной форме реестр депонированных сумм (абз. 5 п. 4.6 Положения о порядке ведения кассовых операций).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Принятие к бухгалтерскому учету бюджетных средств отражается как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам, то есть по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредиту счета 86 "Целевое финансирование" (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" ПБУ 13/2000, утвержденного Приказом Минфина России от 16.10.2000 N 92н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

По мере фактического получения средств соответствующие суммы уменьшают задолженность и увеличивают счета учета денежных средств, что отражается записью по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета 76 (п. 7 ПБУ 13/2000, Инструкция по применению Плана счетов).

Бюджетные средства списываются со счета учета целевого финансирования на увеличение финансовых результатов организации, то есть на счет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы", в периоды признания расходов, на финансирование которых средства предоставлены (п. 8 абз. 3 п. 9 ПБУ 13/2000, Инструкция по применению Плана счетов). В рассматриваемом случае периодом признания расхода является месяц начисления заработной платы (январь 2012 г.), следовательно, и доход признается в этом же периоде.

Заработная плата отражается в составе расходов по обычным видам

деятельности в период ее начисления независимо от времени фактической выплаты (п.п. 5, 8, 16, 18 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). Начисление заработной платы отражается по дебету счетов учета затрат в корреспонденции с кредитом счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (Инструкция по применению Плана счетов). В данном случае часть заработной платы депонирована. Расчеты с работниками организации по суммам, начисленным, но не выплаченным в установленный срок (из-за неявки получателей), учитываются на счете 76, субсчет 76-4 "Расчеты по депонированным суммам".

### Рассмотрим налог на прибыль организаций

В соответствии с п. 8 ст. 250 Кодекса РФ государственная помощь (как безвозмездно полученные денежные средства) признается внереализационным доходом налогоплательщика.

Согласно пп. 2 п. 4 ст. 271 НК РФ для доходов в виде безвозмездно полученных денежных средств датой получения дохода признается дата поступления денежных средств на расчетный счет налогоплательщика.

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Январь 2012 г.				
Отражена задолженность по целевому финансированию	76	86	5000000	Договор на предоставление субсидии
Получены средства целевого финансирования	51	76	5000000	Выписка банка по расчетному счету
Начислена заработная плата за январь	20, 26, 44 и др.	70	5000000	Расчетно-платежная ведомость

Сумма целевого финансирования отражена в составе прочих доходов	86	91-1	5000000	Бухгалтерская справка
Февраль 2012 г.				
Получение денег на выплату заработной платы (без НДФЛ) (5 000 000 - 13% х 5 000 000)	50	51	4350000	Приходный кассовый ордер Выписка банка по расчетному счету
Выплачена заработная плата за январь	70	50	4100000	Расчетно-платежная ведомость
Депонирование невыплаченной заработной платы	70	76-4	250000	Реестр депонированных сумм
Возврат на расчетный счет депонированной заработной платы	51	50	250 000	Расходный Кассовый ордер, Выписка банка по расчетному счету

Заметим, что согласно абз. 3 п. 9 ПБУ 13/2000 в общем случае целевое финансирование первоначально признается в качестве доходов будущих периодов в момент принятия к бухгалтерскому учету приобретенных за счет него товаров (работ, услуг) с последующим отнесением на доходы отчетного периода. Однако, в рассматриваемом случае бюджетные средства сразу списываются со счета учета целевого финансирования, как увеличение финансовых результатов организации (п. 8 ПБУ 13/2000), так как начисление заработной платы производится одновременно с признанием ее в составе затрат.

Бухгалтерские записи по начислению и уплате НДФЛ и страховых взносов в данной схеме не приводятся.

## Ситуация 2.

**Содержание ситуации.** В кассу организации от принципала (юридического лица) поступили наличные денежные средства в размере 500 руб. (в том числе НДС 76,27 руб.) в счет вознаграждения по агентскому договору, а также

денежные средства в сумме 200 руб. на возмещение расходов, связанных с получением выписки. Организация исполнила указанный договор. Факт исполнения агентского договора подтвержден отчетом агента, утвержденным принципалом. В налоговом учете организация применяет метод начисления.

### **Решения необходимые для\ принятия по данной ситуации**

Неоходимо отразить в учете организации (агента), действующей от своего имени, операции по оказанию услуг по получению для принципала выписки из ЕГРЮЛ. Выписка должна быть на бумажном носителе в отношении стороннего юридического лица. Расчеты с принципалом осуществляются на условиях 100%-ной предоплаты наличными денежными средствами.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

В рассматриваемой ситуации в соответствии с условиями агентского договора организация (агент), действуя от своего имени, но за счет принципала, обязуется по поручению последнего за вознаграждение получить выписку из ЕГРЮЛ в отношении стороннего юридического лица (п. 1 ст. 1005 Гражданского кодекса РФ).

Принципал обязан уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленных в агентском договоре, в данном случае на условиях 100%-ной предоплаты (абз. 1 ст. 1006 ГК РФ). При этом одновременно с оплатой агентского вознаграждения принципал передает организации и сумму денежных средств на возмещение расходов, связанных с получением выписки из ЕГРЮЛ (ст. 1011, абз. 1 ст. 1001 ГК РФ).

Указанная выписка выдается территориальным органом ФНС России не более чем через пять дней со дня поступления соответствующего запроса от организации. При этом должен быть документ, подтверждающий оплату выписки. Стоимость выписки равна 200 руб. (п. 1 ст. 7 Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных



предпринимателей" абз. 3, 21, пп. «б», абз. 5 п. 23 Правил ведения Единого государственного реестра юридических лиц и предоставления содержащихся в нем сведений, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 19.06.2002 N 438).

После исполнения поручения (получения выписки) организация представляет принципалу отчет, к которому прилагаются доказательства расходов, произведенных ею за счет принципала (п.п. 1, 2 ст. 1008 ГК РФ).

### **Рассмотрим применение контрольно-кассовой техники (ККТ)**

Организации при получении наличных денежных средств при продаже товаров, выполнении работ или оказании услуг (в том числе наличных денежных средств, полученных в качестве предоплаты) в обязательном порядке применяют ККТ, включенную в Государственный реестр (п. 1 ст. 2 Федерального закона от 22.05.2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт", Постановление Президиума ВАС РФ от 21.03.2006 N 13854/05 по делу N А40-68563/04-149-181, Письмо Минфина России от 25.04.2011 N 03-03-06/1/268).

Соответственно, организация (агент) при получении от принципала наличных денежных средств в счет оплаты своего вознаграждения по агентскому договору обязана выдать принципалу отпечатанный кассовый чек на соответствующую сумму (п. 1 ст. 5 Федерального закона N 54-ФЗ, Письмо ФНС России от 20.06.2005 N 22-3-11/1115).

При получении наличных денежных средств в счет возмещения расходов по агентскому договору ККТ не применяется. Это аргументируется тем, что данные расчеты не связаны с продажей товаров, работ или услуг (ст. 1, п. 1 ст. 2 Федерального закона N 54-ФЗ, Постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.03.2008 № А 56-41347/2007, от 16.07.2008 по делу № А 56-55136).

## **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Оказание услуг по агентским договорам на территории РФ признается объектом налогообложения по НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ).

При получении от принципала предоплаты (в сумме агентского вознаграждения) организация (агент) определяет налоговую базу по НДС в размере этой предоплаты с учетом НДС (абз. 2 п. 1 ст. 154, п. 1 ст. 156, пп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ). Налогообложение производится по ставке 18/118 (п. 4 ст. 164 НК РФ). На сумму НДС организация выставляет принципалу соответствующий счет-фактуру от своего имени в срок не позднее пяти календарных дней со дня получения предоплаты. Счет-фактуру организация регистрирует в своей книге продаж и в части 1 «Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур», применяемых при расчетах по НДС (абз. 2 п. 1 п. 3 ст. 168, пп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ, абз. 4 п. 20 «Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость», абз. 3 пп. «а» п. 7 «Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость», утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137).

На дату утверждения принципалом отчета организации (агента) налоговая база по НДС определяется повторно как сумма агентского вознаграждения (за вычетом НДС) (п. 14 ст. 167, абз. 6 п. 1 ст. 154, п. 1 ст. 156 НК РФ). Налогообложение производится по ставке 18% (п. 3 ст. 164 НК РФ). На сумму НДС организация выставляет принципалу счет-фактуру и регистрирует его в книге продаж и в части 1 «Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур» (п.п. 1, 3 ст. 168, пп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ, абз. 1 п. 20 Правил ведения книги продаж, пбз. 3 пп 2а2 п. 7 «Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур»).

Одновременно сумма НДС, исчисленная организацией при получении предоплаты, подлежит вычету, а соответствующий счет-фактура,

зарегистрированный ранее в книге продаж, регистрируется в книге покупок (без его регистрации в части 2 «Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур») (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ, п. 22 «Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость», утвержденных Постановлением Правительства РФ N 1137, абз. 2 пп. «а» п. 9 «Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур»).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Сумма денежных средств, полученных в порядке предоплаты оказываемых принципалу услуг (сумма вознаграждения агента), доходом не признается и отражается в составе кредиторской задолженности организации перед принципалом (п.п. 3, 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н). Аналогичным образом отражаются в учете и суммы денежных средств, поступившие от принципала в счет возмещения будущих затрат агента по агентскому договору, поскольку указанные суммы не соответствуют критериям признания доходов, установленным п. 2 ПБУ 9/99.

Таким образом, при получении наличных денежных средств от принципала в бухгалтерском учете организации производится запись по дебету счета 50 "Касса" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет, например, 76-5 "Расчеты с принципалами". Сумма НДС, начисленная при получении предварительной оплаты, может отражаться по дебету счета 76, аналитический счет 76-НДС-ав "НДС с авансов полученных" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

При перечислении налоговому органу денежных средств (платы за получение выписки) расходов у организации не возникает, поскольку данные затраты производятся за счет принципала (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету

"Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). Указанная операция может отражаться в бухгалтерском учете записью по дебету счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и кредиту счета 51 "Расчетные счета". Одновременно записью по дебету счета 76, субсчет 76-5, и кредиту счета 60 организация отражает погашение кредиторской задолженности перед принципалом в соответствующей сумме (Инструкция по применению Плана счетов).

Сумма агентского вознаграждения признается доходом от обычных видов деятельности на дату утверждения отчета организации принципалом, что отражается записью по дебету счета 76, субсчет 76-5, и кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка" (п.п. 5, 12 ПБУ 9/99, Инструкция по применению Плана счетов).

При исчислении НДС с суммы выручки производится запись по дебету счета 90, субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость", и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам". Одновременно записью по дебету счета 68 и кредиту счета 76, аналитический счет 76-НДС-ав, отражается принятие к вычету НДС, исчисленного ранее с суммы полученной предоплаты (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Сумма денежных средств, полученных организацией в порядке предоплаты оказываемых принципалу услуг (сумма агентского вознаграждения), доходом не признается (пп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ). Указанная сумма агентского вознаграждения (за вычетом НДС) является выручкой организации и признается ею в составе доходов от реализации на дату утверждения принципалом отчета агента (п. 1 ст. 249, пп. 1 п. 1 ст. 248, п. 3 ст. 271 НК РФ).

Сумма денежных средств, поступившая к агенту в счет возмещения затрат, понесенных им по агентскому договору, и затраты, возмещаемые комитентом (плата за получение выписки), не учитываются для целей налогообложения

прибыли в составе доходов и расходов (пп. 9 п.1 ст. 251, п. 9 ст. 270 НК РФ).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций». Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице к балансовому счету 76:

76-5-в "Расчеты с принципалами по агентскому вознаграждению";

76-5-р "Расчеты с принципалами по возмещаемым расходам";

76-НДС-ав "Расчеты по НДС с суммы полученной предоплаты".

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Получены денежные средства в сумме возмещаемых затрат (плата за получение выписки из ЕГРЮЛ)	50	76-5-р	200	Приходный кассовый ордер
Получена предоплата в сумме агентского вознаграждения	50	76-5-в	500	Приходный кассовый ордер
Начислен НДС с суммы полученной предоплаты (500 x 18/118)	76-НДС-ав	68	76, 27	Счет-фактура
Внесена плата за получение выписки из ЕГРЮЛ	60	51	200	Выписка банка по Расчетному счету
Оплата за получение выписки из ЕГРЮЛ отнесена на расчеты с принципалом	76-5-р	60	200	Бухгалтерская справка
Сумма агентского вознаграждения признана в составе доходов по обычным видам деятельности	76-5-в	90-1-в	500	Отчет агента
Начислен НДС с суммы агентского вознаграждения	90-3	68	76, 27	Счет-фактура
Принят к вычету НДС, ранее исчисленный с суммы полученной предоплаты	68	76-НДС-ав	76, 27	Счет-фактура

В рассматриваемой ситуации расчеты принципала с организацией (агентом) производятся наличными денежными средствами (п. 2 ст. 861 ГК РФ). Такие расчеты между юридическими лицами в рамках договора возмездного оказания услуг могут производиться в размере, не превышающем 100 000 руб. (п. 1 Указания Банка России от 20.06.2007 N 1843-У "О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя"). Такое ограничение должно соблюдаться и в случае, если наличные денежные средства вносятся принципалом в кассу агента через подотчетное лицо (п. 4 Разъяснений по вопросам применения Указания Банка России от 20 июня 2007 года N 1843-У "О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя" (Приложение к Письму Банка России от 04.12.2007 N 190-Т)).

Учитывая сроки предоставления выписки из ЕГРЮЛ, установленные п. 21 Правил ведения Единого государственного реестра юридических лиц, поручение принципала может быть исполнено агентом менее чем через пять дней со дня получения предоплаты. При этом соответствующий счет-фактуру на НДС с суммы предоплаты организация выставляет, даже если с момента получения денежных средств до момента оказания услуг по получению выписки прошло менее пяти календарных дней (Письмо ФНС России от 10.03.2011 N KE-4-3/3790).

С 01.01.2013 имеются особенности применения унифицированных форм первичных учетных документов

### **Ситуация 3.**

**Содержание ситуации.** Кассир организации ООО «Совтел» сдал в обслуживающий банк дневную выручку в сумме 320000 руб.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации сдачу в банк дневной выручки в сумме 320 000 руб.

## **Решения по ситуации**

### **Рассмотрим отдельные аспекты порядка ведения кассовых операций**

Организации и учреждения независимо от организационно-правовых форм и сферы деятельности обязаны хранить свободные денежные средства в банках. Для осуществления расчетов наличными деньгами каждая организация должна иметь кассу и вести кассовую книгу. В кассе наличные деньги могут быть в пределах лимитов, установленных банками по согласованию с руководителями организаций. Денежную наличность сверх установленных лимитов организации обязаны сдавать в банк в порядке и сроки, согласованные с обслуживающими банками (п.п. 1, 3, 5, 6 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного Решением Совета директоров ЦБ РФ от 22.09.1993 N 40, п.п. 2.1, 2.2, 2.5, 2.6 Положения о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации, утвержденного Советом директоров Банка России от 05.01.1998, протокол N 14-П).

В рассматриваемой ситуации деньги в банк сдаются кассиром организации. Отметим, что при таком способе транспортировки ответственность за обеспечение сохранности денег возлагается на руководителя организации, который должен предоставить кассиру охрану при транспортировке денежных средств и ценностей из учреждений банков или сдаче в них и, в случае необходимости, транспортное средство (абз. 1, 2 п. 29 Порядка, п. 2 Рекомендаций по обеспечению сохранности денежных средств при их хранении и транспортировке, приведенных в Приложении №2 к Порядку).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Информация о наличии и движении денежных средств в кассе организации обобщается на счете 50 "Касса", на соответствующих субсчетах. В рассматриваемой ситуации денежные средства вносятся на расчетный счет из кассы в течение одного операционного дня. Такая операция в бухгалтерском учете может отражаться прямой записью по дебету счета 51 "Расчетные счета" и

кредиту счета 50, субсчет 50-1 "Касса организации" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Анализ рассматриваемой ситуации систематизирован в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Внесены на расчетный счет организации наличные денежные средства	51	50-1	320 000	Расходный кассовый ордер, Выписка банка по Расчетному счету

### 9.3.7. Кассовая дисциплина: ревизия и инвентаризация кассы

В Положении о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, утвержденном Банком России 12.10.2011 N 373-П (далее: Положение Банка России № 373-П), отсутствует раздел, устанавливающий правила проведения ревизии кассы.

В п. 1.11 указанного Положения Банка России № 373-П отмечено, что мероприятия по обеспечению сохранности наличных денег при ведении кассовых операций, хранении, транспортировке, порядок и сроки проведения проверок фактического наличия наличных денег определяются юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем.

В этой связи следует понимать, что ревизии никто не отменял и, следовательно, существующий всегда порядок проведения ревизии актуален.

Ревизия кассы проводится при смене кассиров в организации или при аудите кассовых операций.



Цель ревизии кассы: обеспечение сохранности денежных средств и других ценностей, а также соблюдение правил ведения кассовых операций.

При проведении ревизии кассы в организации издается приказ руководителя об этой процедуре. В приказе указываются:

- назначаемая дата проведения ревизии,
- цель ревизии,
- место проведения ревизии (если в организации несколько касс, например, на разных территориях или филиалах и отделениях),
- состав комиссии.

Приказ передается всем участникам этой процедуры под расписку. При этом участие всех лиц, указанных в приказе, при процедуре самой ревизии обязательно.

При проведении ревизии кассы используются: первичные документы по приему и выдаче наличных денег; кассовые книги; книги и описи аналитического учета ценностей, хранящихся в кассе; акты предыдущей ревизии кассы, а также учетные регистры по счетам 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках" и др.

Ревизия кассы проводится немедленно в присутствии комиссии, главного бухгалтера, кассира и аудитора.

При наличии в организации нескольких касс, комиссия или аудитор опечатывает их, чтобы предотвратить возможность покрытия недостачи денег в одних кассах за счет денежной наличности других.

Одновременно кассир организации составляет отчет о кассовых операциях за последний день, выводит остаток денег по кассовой книге и дает расписку о том, что все приходные и расходные документы включены им в отчет и к моменту ревизии кассы неоприходованных и неписанных денег не имеется. Отчет визирует главный бухгалтер организации.

После проверки всех учетных кассовых документов или одновременно с этим процессом подсчитывают деньги и другие ценности, а также бланки строгой отчетности, находящиеся в кассе. При этом необходимо знать, что фактическое наличие бланков строгой отчетности проверяют по их видам с указанием серий и номеров (начальных и конечных). Результаты проверки оформляют специальной описью.

В ходе проверки кассовых операций необходимо обращать внимание на все факты неправильного оформления кассовых документов: наличие исправлений, допущенных в первичных документах и кассовой книге; последовательность нумерации кассовых ордеров; подсчет ежедневных оборотов по кассе; расчет остатков денег на конец дня и их последующий перенос и др.

При проверке кассовых операций следует обратить внимание на то, что из кассы наличные денежные средства расходуются на оплату труда членов трудового коллектива, выдачу депонированной заработной платы, сумм под отчет на хозяйственные, командировочные и операционные расходы, для расчетов с физическими лицами по обязательствам организации (см. Положение Банка России).

В условиях автоматизированного ведения кассовой книги должна производиться проверка правильности работы программных средств обработки кассовых документов.

При документальных ревизиях и проверках ( в т.ч. аудиторских) особое внимание должно уделяться вопросу обеспечения сохранности денег и ценностей.

Ответственность за обеспечение Порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей организаций, главных бухгалтеров и кассиров.

Лица, виновные в нарушениях кассовой дисциплины, привлекаются к ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации (Гражданский кодекс РФ, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ)), Трудовой кодекс РФ, Нлоговый кодекс РФ,

Уголовно-процессуальный кодекс РФ, Уголовный кодекс РФ, а также соответствующие Постановления Правительства РФ, Постановления Пленума Верховного Суда РФ и др.).

Органы внутренних дел в пределах своей компетенции проверяют техническую укрепленность касс и кассовых пунктов, обеспечение условий сохранности денег и ценностей в организациях.

Следует отметить, что в бухгалтерском учете реже употребляется слово «ревизия», а чаще «инвентаризация». Понятие «Инвентаризация», как процедура, как процесс, употребляется в законодательных и нормативных актах. Ревизия понимается, как процедура (процесс) инвентаризации, но внезапного характера. В практической деятельности правила, приемы и методы обеих процедур (процессов): ревизии и инвентаризации – не имеют особых отличий. Ведь цель любой ревизии – обеспечение сохранности хозяйственных средств. Если, например, проводится ревизии кассы, то ее цель - обеспечение сохранности денежных средств и других ценностей в кассах организации, а также соблюдение правил ведения кассовых операций.

В соответствии с п. 2 статьи 11 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.07.2013) "О бухгалтерском учете" (Статья 11. Инвентаризация активов и обязательств) «При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета».

В соответствии с п. 1.4. Приказа Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств" (Приложение. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств) – «Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств».

Содержание целей инвентаризации в обоих документах одинаково. Разными являются только количество слов. Однако, конечной целью инвентаризации является выявление отклонений в фактическом наличии имущества (хозяйственных средств) с данными бухгалтерского учета. Выявление отклонений позволяет установить недостачи и хищения, рассмотреть причины недостач и хищений, выявить виновных лиц.

Таким образом, сопоставляя и детализируя понятия и сущность ревизии и инвентаризации можно не искать в них различий. Различия с точки зрения внезапности самой проверки не могут быть правильными, так как ревизия и инвентаризация могут быть при необходимости плановыми и неплановыми (внезапными).

Для изучения вопросов инвентаризации имущества организации, в том числе кассы организации (кассовых операций), необходимо рассмотреть следующие документы:

-Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.07.2013) "О бухгалтерском учете" (Статья 11. Инвентаризация активов и обязательств)

-Федеральный закон от 04.05.1999 N 96-ФЗ (ред. от 25.06.2012) "Об охране атмосферного воздуха" (Статья 22. Инвентаризация выбросов вредных (загрязняющих) веществ в атмосферный воздух, вредных физических воздействий на атмосферный воздух и их источников)

-"Лесной кодекс Российской Федерации" от 04.12.2006 N 200-ФЗ (ред. от 28.07.2012) (Статья 90. Государственная инвентаризация лесов)

-Федеральный закон от 18.06.2001 N 78-ФЗ (ред. от 18.07.2011) "О землеустройстве" (Статья 13. Инвентаризация земель)

-Федеральный закон от 08.01.1998 N 3-ФЗ (ред. от 23.07.2013) "О наркотических средствах и психотропных веществах" (Статья 38. Инвентаризация наркотических средств, психотропных веществ и их прекурсоров)

-Постановление Правительства Москвы от 10.09.2002 N 743-ПП (ред. от

30.04.2013) "Об утверждении Правил создания, содержания и охраны зеленых насаждений города Москвы" (Раздел: Инвентаризация зеленых насаждений и мониторинг состояния зеленых насаждений)

-Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств" (Приложение. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств)

-Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 N 88 (ред. от 03.05.2000) "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации"

-Письмо Минфина РФ от 04.11.1998 N 16-00-16-198 "Об инвентаризации библиотечных фондов"

и другие.

Вопросам инвентаризации имущества и финансовых обязательств посвящена глава 14 настоящего учебного пособия

## **ГЛАВА 10. РАСЧЕТЫ**

Счета по расчетам обобщают информацию о всех видах расчетов организации с юридическими и физическими лицами, а также внутрихозяйственных расчетов.

Счета по расчетам обобщены и систематизированы в разделе У1 Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению

Расчеты иностранными валютами учитываются на счетах этого раздела в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты в установленном порядке. Одновременно эти расчеты отражаются в валюте

расчетов и платежей. Они учитываются на счетах этого раздела обособленно, т.е. на отдельных субсчетах.

К счетам раздела "Расчеты" Плана счетов отнесены:

- счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
- счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"
- счет 63 "Резервы по сомнительным долгам"
- счет 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"
- счет 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"
- счет 68 "Расчеты по налогам и сборам"
- счет 69 "Расчеты по социальному страхованию"
- счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"
- счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами"
- счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"
- счет 75 "Расчеты с учредителями"
- счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"
- счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты".

Рассмотрим счета по расчетам.

### **10.1. Расчеты с поставщиками и подрядчиками**

Для обобщения информации по расчетам организации с различными поставщиками товарно-материальных и прочих ценностей, услуг, работ и т.д., а также с различными подрядчиками по выполнению тех или иных работ предназначен счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Расчеты могут осуществляться за:

- полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги, включая предоставление электроэнергии, газа,

пара, воды и т.п., а также по доставке или переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк

- товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (так называемые неотфактурованные поставки)

- излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке

- полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и др.

Организации, осуществляющие при выполнении договора строительного подряда, договора на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и иного договора функции генерального подрядчика, расчеты со своими субподрядчиками также отражают на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" независимо от времени оплаты.

Счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" кредитуется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей (либо счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей") или счетов учета соответствующих затрат. За услуги по доставке материальных ценностей (товаров), а также по переработке материалов на стороне записи по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" производятся в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров, затрат на производство и т.п.

Независимо от оценки товарно-материальных ценностей в аналитическом учете счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в синтетическом учете кредитуется согласно расчетным документам поставщика. Когда счет поставщика

был акцептован и оплачен до поступления груза, а при приемке на склад поступивших товарно-материальных ценностей обнаружилась их недостача сверх предусмотренных в договоре величин против отфактурованного количества, а также если при проверке счета поставщика или подрядчика (после того, как счет был акцептован) были обнаружены несоответствия цен, обусловленных договором, а также арифметические ошибки, счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" кредитуется на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет "Расчеты по претензиям").

За неотфактурованные поставки счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" кредитуется на стоимость поступивших ценностей, определенную исходя из цены и условий, предусмотренных в договорах.

Счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" дебетуется на суммы исполнения обязательств (оплату счетов), включая авансы и предварительную оплату, в корреспонденции со счетами учета денежных средств и др. При этом суммы выданных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно. Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, не списываются со счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", а учитываются обособленно в аналитическом учете.

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 обеспечить возможность получения необходимых данных по: поставщикам по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; поставщикам по неоплаченным в срок расчетным 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 и др.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" обособленно.

Счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" корреспондирует со счетами:

по дебету: 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам, 67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 91 Прочие доходы и расходы, 99 Прибыли и убытки;

по кредиту: 07 Оборудование к установке, 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 15 Заготовление и приобретение материальных ценностей, 19 Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, 20 Основное производство, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 28 Браки в производстве, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 41 Товары, 44 Расходы на продажу, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 91 Прочие доходы и расходы, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 97 Расходы будущих периодов.

С целью понимания и углубления знаний по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками рекомендуется обратиться в «Путеводитель по ИБ «Корреспонденция счетов» ИПС «Консультант Плюс».

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Организация, применяющая УСН, приобрела товары. Для приобретения товаров она воспользовалась услугами сторонней фирмы, предоставившей сравнительную информацию о ценах поставщиков на такие товары. Договорная стоимость приобретенных товаров - 236 000 руб. (в том числе НДС 36 000 руб.). Стоимость оказанных информационных услуг - 9440 руб. (в том числе НДС 1440 руб.).

#### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации расходы по оплате информационных услуг, которые предоставила сторонняя организация.

#### **Решения по ситуации**

##### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Приобретенные товары принимаются к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов по фактической себестоимости, которой при приобретении за плату признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ) (п.п.п. 2, 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н).

В данном случае фактическими затратами на приобретение товара являются сумма, уплачиваемая поставщику товара, и сумма, уплачиваемая сторонней фирме за информационные услуги, связанные с приобретением товара (с учетом НДС) (абз. 3, 4, 6 п. 6 ПБУ 5/01, п. 2 ст. 346.11, пп. 3 п. 2 ст. 170 Налогового кодекса РФ).

Данные затраты отражаются в бухгалтерском учете организации по дебету счета 41 "Товары", в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (Инструкция по применению Плана счетов

бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

Порядок определения расходов, учитываемых при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, установлен ст. 346.16 НК РФ.

При определении налоговой базы организация учитывает расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, и расходы в виде суммы НДС по оплаченным товарам. Указанные расходы признаются после их оплаты, по мере реализации товаров, независимо от факта оплаты реализованных товаров покупателем (пп. 8, 23 п. ст. 346.16, пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ, см. также Постановление Президиума ВАС РФ от 29.06.2010 N 808/10 по делу N А33-1659/2009, Письмо ФНС России от 24.11.2010 N ШС-37-3/16197@ "О направлении Письма Министерства финансов Российской Федерации от 29.10.2010 N 03-11-09/95", Письмо Минфина России от 02.12.2009 N 03-11-06/2/256).

Расходы в виде стоимости информационных услуг не выделены в п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Однако указанные расходы в рассматриваемой ситуации непосредственно связаны с приобретением товара. Следовательно, организация вправе учесть в составе расходов, связанных с приобретением товара, стоимость информационных услуг. Сумма НДС, относящаяся к этим услугам, также учитывается в составе расходов. Указанные расходы учитываются при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, на дату осуществления расчетов со специализированной фирмой (пп. 8, 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Такой вывод сделан на основе Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 14.06.2006 N А78-9657/05-Ф02-2397/06-С1 по делу N А78-9657/05, Постановления ФАС Уральского округа от 26.02.2006 N Ф09-858/06-С1 по делу N А34-4810/05, Постановления ФАС Поволжского округа от 16.05.2006 по делу N А65-33937/2005-СА1-29.

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Принят к учету приобретенный товар	41	60	236 000	Отгрузочные документы поставщика, Акт о приемке товара
Отражена стоимость информационных услуг	41	60	9440	Акт приемки-сдачи оказанных услуг
Произведены расчеты с поставщиком товара и со специализированной фирмой (236 000 + 9440)	60	51	245 440	Выписка банка по расчетному счету

Следует отметить, что суммы НДС, предъявленные поставщиком товара и специализированной фирмой за оказанные услуги, в рассматриваемой ситуации могут отражаться в бухгалтерском учете организации с использованием или без использования счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" (в зависимости от принятой организацией учетной политики). В рассматриваемой схеме исходим из условия, что суммы "входного" НДС включаются напрямую, без использования счета 19, в фактические затраты, связанные с приобретением товара (Инструкция по применению Плана счетов).

## **Ситуация 2.**

**Содержание ситуации.** Организация решила отправить груз через российского перевозчика. Договорная стоимость оказываемых услуг (провозная плата) равна 354 000 руб. (в том числе НДС 54 000 руб.).

### **Решения необходимы для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-грузоотправителя расчеты с российским перевозчиком за услуги по транспортировке реализуемого имущества до его помещения под таможенную процедуру экспорта.

## **Решения по ситуации**

### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

По договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить груз в пункт назначения, а отправитель обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату. Заключение договора перевозки груза подтверждается составлением транспортной накладной (коносаментом или иным документом на груз, предусмотренным соответствующим транспортным уставом или кодексом) (п.п. 1, 2 ст. 785 Гражданского кодекса РФ, п. 6 Правил перевозок грузов автомобильным транспортом, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 15.04.2011 N 272).

За перевозку грузов взимается провозная плата, установленная соглашением сторон, если иное не предусмотрено законом или иными правовыми актами (п. 1 ст. 790 ГК РФ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Расходы по перевозке реализуемого имущества в бухгалтерском учете признаются расходами по обычным видам деятельности, если реализуется товар или готовая продукция, и относятся в дебет счета 44 "Расходы на продажу" в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". При реализации иного имущества расходы по его перевозке признаются прочими расходами и отражаются по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", в корреспонденции с кредитом счета 60 (п.п. 5, 11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина

России от 31.10.2000 N 94н).

Расходы по транспортировке признаются на дату оказания услуг (дату подписания акта приемки-сдачи оказанных услуг) в размере их договорной стоимости (провозной платы) (без учета НДС) (п.п. 16, 18 ПБУ 10/99).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

В рассматриваемой ситуации при оказании услуг организация-перевозчик применяет ставку НДС в размере 18%. Следовательно, грузоотправитель может принять к вычету НДС, предъявленный перевозчиком в стоимости услуг, при наличии счета-фактуры перевозчика (пп. 1, п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Расходы при методе начисления признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств (п. 1 ст. 272 НК РФ).

При применении кассового метода расходами признаются затраты после их фактической оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Расходы по перевозке реализуемой готовой продукции могут быть отнесены к материальным либо к прочим расходам (пп. 6 п. 1 ст. 254, пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ, см. также Письмо Минфина России от 08.08.2005 N 03-11-04/2/39). Если реализуется имущество, отличное от готовой продукции, то расходы по перевозке включаются в состав расходов, связанных с его реализацией (п. 1 ст. 268 НК РФ).

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

При применении кассового метода в налоговом учете в случае перечисления суммы провозной платы после оказания услуг (в последующие отчетные периоды) у грузоотправителя возникает вычитаемая временная разница (ВВР) и соответствующий ей отложенный налоговый актив (ОНА) (п.п. 11, 14 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н).

Возникновение ОНА отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 09 "Отложенные налоговые активы" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" (Инструкция по применению Плана счетов).

При перечислении провозной платы перевозчику указанные ВВР и ОНА погашаются (п. 17 ПБУ 18/02), что отражается записью по кредиту счета 09 и дебету счета 68.

Результаты анализа ситуации ситематизированы в таблице «Журнал учета хозяйственных операций».

Обозначения субсчетов, используемые в таблице проводок к балансовому счету 68:

68-1 "Расчеты по НДС";

68-2 "Расчеты по налогу на прибыль организаций".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В месяце оказания услуг				
Признаны расходы по перевозке имущества (354 000 - 54 000)	44, 91-2	60	300 000	Транспортная накладная, Акт приемки-сдачи оказанных услуг
Отражена сумма НДС, предъявленная перевозчиком	19	60	54 000	Счет-фактура
Принята к вычету сумма НДС, предъявленная перевозчиком	68-1	19	54 000	Счет-фактура
Отражен ОНА (300 000 x 20%)	09	68-2	60 000	Бухгалтерская справка-расчет
В месяце перечисления провозной платы				
Оплачены перевозчику оказанные услуги	60	51	354 000	Выписка банка по расчетному счету
Погашен ОНА	68-2	09	60 000	Бухгалтерская Справка

Рассмотрим некоторые моменты по рассматриваемой ситуации. Услуги, оказанные после 01.01.2011 по перевозке товара по территории РФ, подлежат обложению НДС по налоговой ставке 0% при условии, что товары помещены под таможенную процедуру экспорта ( пп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ). Услуги по перевозке, оказанные до указанной даты, также облагались НДС по нулевой ставке (пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ, см. также Постановление Президиума ВАС РФ от 01.04.2008 N 14439/07 по делу N А65-20853/2006-СА1-29, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.05.2008 N А33-1734/07-Ф02-1130/08 по делу N А33-1734/07).

## **.10.2. Расчеты с покупателями и заказчиками**

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками предназначен счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками», который дебетуется в корреспонденции со счетами 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы" на суммы, на которые предъявлены расчетные документы.

Счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" кредитуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств, расчетов на суммы поступивших платежей (включая суммы полученных авансов) и т.п. При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно.

Если по полученному векселю, обеспечивающему задолженность покупателя (заказчика), предусмотрен процент, то по мере погашения этой задолженности делается запись по дебету счета 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета" и кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (на сумму погашения задолженности) и 91 "Прочие доходы и расходы" (на величину процента).



Аналитический учет по счету 61 "Расчеты с покупателями и заказчиками" ведется по каждому предъявленному покупателям (заказчикам) счету, а при расчетах плановыми платежами - по каждому покупателю и заказчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимых данных по: покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам; авансам полученным; вексялям, срок поступления денежных средств по которым не наступил; вексялям, дисконтированным (учтенным) в банках; вексялям, по которым денежные средства не поступили в срок.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" обособленно.

Счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" корреспондирует со счетами:

по дебету: 46 Выполненные этапы по незавершенным работам, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 57 Переводы в пути, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 90 Продажи, 91 Прочие доходы и расходы;

по кредиту: 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 57 Переводы в пути, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 63 Резервы по сомнительным долгам, 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам, 67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 75 Расчеты с учредителями, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты.

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Договорная цена оборудования составляет 236 000 руб. (в том числе НДС 36 000 руб.). Право собственности на оборудование переходит к покупателю при передаче ему оборудования. По данным бухгалтерского и налогового учета первоначальная стоимость оборудования составляет 360 000 руб., сумма начисленной амортизации - 180 000 руб. Покупатель перечисляет организации 30% договорной цены до момента отгрузки, а оставшуюся сумму - после отгрузки?

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить продажу покупателю оборудования: объекта:основных средств.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Сумма полученной предоплаты не признается доходом организации и отражается как кредиторская задолженность (п. п. 3, 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н). В бухгалтерском учете зачисление денежных средств на счет организации в банке отражается по дебету счета 51 "Расчетные счета" в корреспонденции с кредитом счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Доход, полученный от реализации оборудования, в бухгалтерском учете организации признается прочим доходом (п. 7 ПБУ 9/99). Прочие доходы от выбытия объектов ОС принимаются к бухгалтерскому учету в периоде передачи покупателю объекта ОС (в периоде перехода права собственности на данный объект) в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине

поступления денежных средств и величине дебиторской задолженности (п.п. 10.1 п. 16 ПБУ 9/99, п.п. 30, 31 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н).

При продаже объекта ОС организация отражает его выбытие и списывает его стоимость с бухгалтерского учета (п. 29 ПБУ 6/01). Остаточная стоимость объекта ОС является прочим расходом организации от выбытия объекта ОС (п. 11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, п. 31 ПБУ 6/01).

Для учета выбытия объектов ОС к счету 01 "Основные средства", на котором учитывается первоначальная стоимость оборудования, может открываться отдельный субсчет "Выбытие основных средств", в дебет которого переносится первоначальная стоимость оборудования (360 000 руб.), а в кредит - сумма накопленной амортизации (180 000 руб.), числящаяся на счете 02 "Амортизация основных средств" (Инструкция по применению Плана счетов). Прочие доходы и прочие расходы отражаются на счете 91 "Прочие доходы и расходы", субсчета соответственно 91-1 "Прочие доходы" и 91-2 "Прочие расходы" (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Операции по реализации товаров на территории Российской Федерации признаются объектами налогообложения по НДС (пп. 1 п. 1 ст 146 Налогового кодекса РФ). В целях НК РФ реализуемые объекты ОС являются товаром (п. 3 ст 38 НК РФ).

Организация исчисляет НДС с суммы полученной предоплаты по расчетной ставке 18/118 (абз. 2 п 1 ст 154, пп 2 п 1 ст 167, п 4 ст 164 НК РФ). Исчисленный НДС отражается в бухгалтерском учете обособленно, например, в аналитическом учете по счету 62 или по счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и

сборам".

На дату передачи оборудования покупателю организация в соответствии с абз. 6 п 1 ст 154, п 14 ст 167 НК РФ исчисляет НДС с договорной стоимости оборудования (без учета НДС). Сумма НДС отражается записью по дебету счета 90, субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость", и кредиту счета 68.

При этом согласно 8 ст 171, п 6 ст 172 НК РФ сумма НДС, исчисленная с предоплаты, подлежит вычету. Принятие к вычету данной суммы НДС отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 68 и кредиту счета 62 (или 76).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Сумма полученной предоплаты не признается доходом налогоплательщиков, учитывающих доходы и расходы для целей налогообложения прибыли методом начисления (пп 1 п 1 ст 251 НК РФ).

Доходы от реализации имущества для целей налогообложения прибыли определяются в соответствии СП 1 ст 248, п 1 ст 249 НК РФ, то есть в рассматриваемой ситуации в размере договорной стоимости оборудования без учета НДС. Доходы от продажи оборудования признаются на дату передачи права собственности на него покупателю (п 3 ст 271 НК РФ).

При этом доходы от реализации оборудования могут быть уменьшены на его остаточную стоимость (пп 1 п 1 ст 268 НК РФ).

Таким образом, в налоговом учете полученная от реализации объекта ОС сумма дохода в размере 200 000 руб. (236 000 руб. - 36 000 руб.) может быть уменьшена на остаточную стоимость этого объекта ОС в размере 180 000 руб. (360 000 руб. - 180 000 руб.).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблицу «Журнал регистрации хозяйственных операций»

Обозначения субсчетов, используемые в таблице проводок к балансовому счету 01:

01-1 "Основные средства в эксплуатации";

01-2 "Выбытие основных средств".

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерские записи при получении предоплаты				
Получена от покупателя 30%-ная предоплата (236 000 x 30%)	51	62	70 800	Выписка банка по расчетному счету
Исчислен НДС с суммы предоплаты (70 800 x 18 / 118)	62-НДС (76)	68	10 800	Счет-фактура
Бухгалтерские записи на дату передачи оборудования покупателю				
Признан прочий доход от продажи объекта ОС	62	91-1	236 000	Договор купли- продажи оборудования, Акт о приеме- передаче объекта основных средств
Отражена первоначальная стоимость выбывающего объекта ОС	01-2	01-1	360 000	Акт о приеме- передаче объекта основных средств
Отражена сумма начисленной амортизации по выбывающему объекту ОС	02	01-2	180 000	Акт о приеме- передаче объекта основных средств
Признан прочий расход в сумме остаточной стоимости объекта ОС (360 000 - 180 000)	91-2	01-2	180 000	Акт о приеме- передаче объекта основных средств
Начислен НДС (236 000 / 118 x 18)	91-2	68	36 000	Счет-фактура
Принят к вычету НДС, начисленный с предоплаты	68	62-НДС (76)	10 800	Счет-фактура
Бухгалтерская запись на дату окончательного расчета с покупателем				
Получена от покупателя оставшаяся сумма по				Выписка банка по расчетному счету

договору (236 000 - 70 800)	51	62	165 200	
-----------------------------	----	----	---------	--

## **Ситуация 2.**

**Содержание ситуации.** Организация-комитент осуществила операции, связанные с реализацией товара через комиссионера, Комиссионер без согласия организации-комитента продал партию товара по цене ниже утановленной по договору. Комиссионер не доказал, что у него не было возможности продать имущество по согласованной цене (177 000 руб., в том числе НДС - 27 000 руб.). Продажа товара по более низкой цене (153 400 руб., в том числе НДС - 23 400 руб.) предупредила еще большие убытки комитента.

Согласно соглашению подписанному комитентом с комиссионером разница в цене компенсируется им в полной сумме. Вознаграждение комиссионера согласно договору комиссии составляет 26 550 руб., в том числе НДС - 4050 руб., и удерживается из денежных средств, полученных от покупателя и подлежащих перечислению организации-комитенту.

Фактическая себестоимость товара равна стоимости его приобретения по данным налогового учета и составляет 120 000 руб.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-комитента операции, связанные с реализацией товара через комиссионера, если комиссионером без согласия организации партия товара продана по цене, ниже установленной договором.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

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 (п. 1 ст. 990 Гражданского кодекса РФ). Товар, поступивший к комиссионеру от комитента, являются собственностью последнего (п 1 ст 996 ГК РФ). По исполнении поручения

комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии (ст 999 ГК РФ).

Комиссионер, продавший имущество по цене, ниже согласованной с комитентом, обязан возместить последнему разницу, если не докажет, что у него не было возможности продать имущество по согласованной цене и продажа по более низкой цене предупредила еще большие убытки (п 2 ст 995 ГК РФ). В случае, когда комиссионер был обязан предварительно запросить разрешение комитента, комиссионер должен также доказать, что он не имел возможности получить предварительно согласие комитента на отступление от его указаний.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Передача товара комиссионеру не приводит к переходу права собственности на товар и отражается в учете организации-комитента записью по дебету счета 45 "Товары отгруженные" в корреспонденции с кредитом счета 41 "Товары" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). Указанная запись производится на сумму фактической себестоимости переданного товара, по которой он числится в учете организации-комитента.

Выручка от продажи товара признается организацией доходом от обычных видов деятельности (п 5 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н). Признание выручки производится при выполнении условий, указанных в п 12 ПБУ 9/99, одним из которых является переход права собственности на товар к покупателю. Выручка признается организацией-комитентом в сумме, указанной в отчете комиссионера. В бухгалтерском учете признание выручки от продажи товара отражается по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", в корреспонденции со счетом 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Одновременно себестоимость товара списывается со счета 45 в дебет счета 90,

субсчет 90-2 "Себестоимость продаж".

Компенсация, подлежащая получению от комиссионера в связи с продажей товара организации по цене, ниже согласованной, признается прочим доходом (как поступления в возмещение причиненных организации убытков) на дату подписания сторонами соответствующего соглашения (п.п. 7, 16 ПБУ 9/99, п 2 ст 15 ГК РФ).

Сумма комиссионного вознаграждения признается организацией-комитентом расходом по обычным видам деятельности на дату утверждения отчета комиссионера (п.п. 5, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). Указанная сумма отражается по дебету счета 44 "Расходы на продажу" и кредиту счета учета расчетов с комиссионером, например 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Операции по реализации товаров на территории Российской Федерации признаются объектом налогообложения по НДС (пп 1 п 1 ст 146 Налогового кодекса РФ). На дату реализации товара комиссионером организация-комитент признает задолженность перед бюджетом по уплате НДС (пп 1 п 1 ст 167 НК РФ).

Сумма НДС, предъявленная комиссионером, может быть принята организацией к вычету после принятия к учету оказанных комиссионером услуг при наличии счета-фактуры (пп 1 п 2 ст 171, п 1 ст 172 НК РФ).

Сумма компенсации, полученная в связи с продажей комиссионером товара организации по цене, ниже согласованной, является поступлением в возмещение причиненных организации убытков. Учитывая мнение Минфина России и налоговых органов по вопросу налогообложения НДС, сумма компенсации, полученная от комиссионера в связи с продажей товара организации по цене, ниже согласованной, необходимо включить в налоговую базу по НДС на основании пп 2 п 1 ст. 162 НК РФ.



Указанная сумма компенсации может быть отнесена налоговыми органами как оплата за реализованные товары.

В данной ситуации, на наш взгляд, сумму полученной от комиссионера компенсации необходимо включить в налоговую базу по НДС, применив к ней налоговую ставку 18/118 (п 4 ст 164 НК РФ).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

В целях исчисления налога на прибыль выручка от реализации товаров (без НДС) признается доходом от реализации (п. 1 ст. 249, п. 1 ст. 248, п. 3 ст. 271 НК РФ). На основании пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ при реализации товаров организация-комитент вправе уменьшить доход от реализации на стоимость приобретения реализованных товаров.

Компенсация, подлежащая получению от комиссионера в связи с продажей товара организации по цене, ниже согласованной (за вычетом НДС), включается во внереализационные доходы на дату подписания сторонами соответствующего соглашения (п. 3 ст. 250, пп. 4 п. 4 ст. 271, п. 1 ст. 248 НК РФ).

Расход в сумме комиссионного вознаграждения (без НДС) организация признает в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на дату утверждения отчета комиссионера, как и в бухгалтерском учете (пп. 3 п. 1 ст. 264, пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Результаты анализа ситуации представлены в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций»

Таблица

Содержание операций			Сумма, руб.	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
Отражена передача товара комиссионеру	45	41	120 000	Акт приемки-передачи товара на комиссию
Отражена реализация товара покупателю	62	90-1	153 400	Отчет комиссионера

Отражена задолженность комиссионера по перечислению оплаты за товар	76	62	153 400	Отчет комиссионера
Начислен НДС при реализации товара	90-3	68	23 400	Счет-фактура
Списана себестоимость проданного товара	90-2	45	120 000	Бухгалтерская Справка-расчет
Начислено комиссионное вознаграждение (26 550 - 4050)	44	76	22 500	Отчет комиссионера
Отражен НДС, предъявленный комиссионером	19	76	4 050	Счет-фактура
Принят к вычету НДС, предъявленный комиссионером	68	19	4 050	Счет-фактура
Отражена задолженность комиссионера по возмещению разницы в цене (177 000 - 153 400)	76	91-1	23 600	Отчет комиссионера, Соглашение о компенсации
От комиссионера получены денежные средства, полученные от покупателя за товар, за вычетом суммы вознаграждения, а также компенсация разницы в цене (153 400 - 26 550 + 23 600)	51	76	150 450	Выписка банка по Расчетному счету
Начислен НДС с полученной суммы компенсации (23 600 x 18 / 118)	91-2	68	3 600	Счет-фактура

Следует отметить, что по поводу включения в налогооблагаемую базу штрафных санкций за неисполнение или ненадлежащее исполнение договорных обязательств имеются разные точки зрения. Следует по данному вопросу обратиться к ст. 162 НК РФ и мнениям судебных органов.

### 10.3. Расчеты по сомнительным долгам

В расчетах по сделкам при возникновении долга может возникать ситуация по замене должника. При этом может быть:

-Замена должника по обязательству, связанному с оплатой реализованных товаров (работ, услуг)

-Замена должника по обязательству, связанному с погашением займа

-Замена должника по обязательству, связанному с поставкой предварительно оплаченных товаров (работ, услуг)

Эти же ситуации возникают и при упрощенной системе налогообложения.

Во всех ситуациях рассматриваются бухгалтерский учет, НДС, налог на прибыль.

В ситуации, если кредитор (поставщик, подрядчик, исполнитель) согласился на замену должника по обязательству, связанному с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), то первоначальный должник (покупатель, заказчик) выбывает из обязательства перед кредитором. В этой ситуации лицом, обязанным перед кредитором, становится новый должник (п.1 ст. 391 ГК РФ).

Дебиторская задолженность первоначального должника по оплате реализованных ему товаров, иного имущества (выполненных работ, оказанных услуг) отражается на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (Инструкция по применению Плана счетов). При переводе долга на нового должника обязательство по оплате товаров, иного имущества (работ, услуг) не прекращается, меняется лишь должник по обязательству. На дату вступления в силу соглашения о переводе долга замена должника в обязательстве отражается кредитором в аналитическом учете по счету 62.

Отражение операций на счетах представлены в таблице., где обозначено:

62-п "Первоначальный должник";

62-н "Новый должник".

Дебет	Кредит	Содержание операций
На дату реализации товаров, иного имущества		

(выполнения работ, оказания услуг)		
62-п	90-1 (91-1)	Отражена задолженность первоначального должника по оплате товаров, иного имущества (работ, услуг)
90-3 (91-2)	68	Начислен НДС
На дату вступления в силу соглашения о переводе долга		
62-н	62-п	Отражен перевод долга первоначальным должником на нового должника
При получении оплаты за реализованные товары, иное имущество (выполненные работы, оказанные услуги)		
51	62-н	Получены денежные средства от нового должника

Если кредитор в налоговом учете применяет кассовый метод, то на дату реализации товаров, иного имущества (выполнения работ, оказания услуг) у него могут возникнуть в сумме выручки (прочего дохода), признанной в бухгалтерском учете, налогооблагаемая временная разница (НВР) и соответствующее ей отложенное налоговое обязательство (ОНО). Указанные НВР и ОНО погашаются на дату получения оплаты от нового должника (пп 12, 15, 18 ПБУ 18/02).

Рассмотрим ситуацию, когда кредитор (заимодавец) согласился на замену должника по обязательству, связанному с погашением займа и процентов по нему. В результате перевода долга первоначальный должник (заемщик) выбывает из обязательства перед кредитором; лицом, обязанным перед кредитором, становится новый должник (п. 1 ст.391ГК РФ).

В бухгалтерском учете сумма займа, предоставленного другой организации под проценты, отражается на счете 58 "Финансовые вложения", субсчет 58-3 "Предоставленные займы". Проценты, причитающиеся заимодавцу, в бухгалтерском учете признаются в составе прочих доходов ежемесячно на последнюю дату отчетного месяца и учитываются по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (пп 2,3 ПБУ 19/02, пп 7, 10.1, 16 ПБУ 9/99, Инструкция по применению Плана счетов).

При переводе долга на нового должника обязательство по договору займа не прекращается, меняется лишь должник по заемному обязательству. На дату вступления в силу соглашения о переводе долга замена должника в обязательстве отражается кредитором-заимодавцем в аналитическом учете по счету 58, субсчет 58-3 (по основной сумме займа), и по счету 76 (в части процентов, начисленных, но не полученных от заемщика). Бухгалтерский учет рассматриваемой ситуации представим в табличной форме. В таблице используются следующие обозначения аналитических счетов к счету 58, субсчет 58-3:

58-3-п "Расчеты с первоначальным должником по основной сумме займа";

58-3-н "Расчеты с новым должником по основной сумме займа";

к счету 76:

76-п "Расчеты с первоначальным должником по процентам по займу";

76-н "Расчеты с новым должником по процентам по займу".

Дебет	Кредит	Содержание операций
На дату предоставления займа		
58-3-п	51	Отражена выдача займа
На дату вступления в силу соглашения о переводе долга		
58-3-н	58-3-п	Отражен перевод долга первоначальным должником на нового должника по основной сумме займа
76-н	76-п	Отражен перевод долга первоначальным должником на нового должника по процентам, начисленным, но не уплаченным заемщиком
На дату погашения задолженности по договору займа		
51	58-3-н, 76-н	Получены денежные средства от нового должника

Сумма предоставленного беспроцентного займа учитывается на отдельном субсчете счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

При применении кредитором-заимодавцем кассового метода в налоговом учете и при этом проценты по договору займа ежемесячно признавались в составе прочих доходов, формирующих бухгалтерскую прибыль (убыток), и при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитывались в связи с отсутствием факта оплаты, то на дату получения денежных средств от нового

должника погашаются налогооблагаемая временная разница и соответствующее ей отложенное налоговое обязательство (п. 18ПБУ 18/02).

Рассмотрим ситуацию по замене должника по обязательству, связанному с поставкой предварительно оплаченных товаров (работ, услуг). В этом случае кредитор (покупатель, заказчик) согласился на замену должника по обязательству, связанному с поставкой предварительно оплаченных товаров (работ, услуг). В результате перевода долга первоначальный должник (поставщик, подрядчик, исполнитель) выбывает из обязательства перед кредитором. Лицом, обязанным перед кредитором, становится новый должник. При этом исходим из того, что первоначальный должник перечисляет новому должнику предоплату, ранее полученную от кредитора в счет поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг) (п.1 ст.391ГК РФ).

Рассмотрим бухгалтерский учет при замене должника по обязательству, связанному с поставкой предварительно оплаченных товаров (работ, услуг)

Сумма предоплаты (аванса), перечисленная первоначальному должнику, не признается расходом и отражается в составе дебиторской задолженности на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (абз.6,7, п.3, п.16 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов).

При переводе долга обязательство по поставке предварительно оплаченных товаров (работ, услуг) не прекращается, при этом лишь меняется должник по обязательству. На дату вступления в силу соглашения о переводе долга замена должника в обязательстве отражается кредитором в аналитическом учете по счету 60

При принятии к учету от нового должника товаров (работ, услуг) дебиторская задолженность в размере перечисленной предоплаты, учтенная на счете 60, погашается (Инструкция по применению Плана счетов).

В таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций» приведены следующие обозначения аналитических счетов по счету 60:

- 60-п "Расчеты по предоплате (авансам) с первоначальным должником";
- 60-н "Расчеты по предоплате (авансам) с новым должником";
- 60-р "Расчеты за приобретенные товары (работы, услуги)".

Таблица

Дебет	Кредит	Содержание операций
60-п	51	Перечислена предоплата (аванс) первоначальному должнику в счет предстоящей поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг)
68	76-НДС	Принят к вычету НДС с суммы перечисленной предоплаты (аванса)
На дату перевода долга		
60-н	60-п	Отражен перевод долга первоначальным должником на нового должника
На дату принятия товаров (выполненных работ, оказанных услуг) от нового должника		
41 (20 и др.)	60-р	Отражено принятие к учету товаров (работ, услуг)
19	60-р	Отражен НДС, предъявленный новым должником
68	19	Отражен налоговый вычет по НДС (при наличии у организации права на вычет)
76-НДС	68	Восстановлен НДС, ранее принятый к вычету с суммы перечисленной предоплаты (аванса)
60-р	60-н	Предоплата (аванс) зачтена в оплату стоимости товаров (работ, услуг)

Имеются особенности при применении указанных ситуаций в организациях применяющих упрощенную систему налогообложения.

В Плате счетов для учета сомнительных долгов предназначен счет 63, который именуется "Резервы по сомнительным долгам", так как по кредиту этого счета отражается сумма создаваемых резервов.

При списании не востребовавшихся долгов, ранее признанных организацией сомнительными, записи производятся по дебету счета 63 "Резервы по сомнительным долгам" в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами. Присоединение неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного периода, следующего за периодом их

создания, отражается по дебету счета 63 "Резервы по сомнительным долгам" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Аналитический учет по счету 63 "Резервы по сомнительным долгам" ведется по каждому созданному резерву.

Счет 63 "Резервы по сомнительным долгам" корреспондирует со счетами:  
по дебету: 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 91 Прочие доходы и расходы;  
по кредиту: 91 Прочие доходы и расходы.

#### **10.4. Расчеты по кредитам и займам**

Для учета расчетов по кредитам и займам могут быть использованы счета 66, 67, 58, 73-1 с соответствующими субсчетами.

**Учет у заемщика.** Правила формирования в бухгалтерском учете информации о затратах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам (в том числе по товарному и коммерческому кредиту), включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций для организаций, установлены Положением по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" ПБУ 15/2008, утвержденным Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 107н.

Следует отметить, что ПБУ 15/2008 распространяется на организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений).

Отражение в бухгалтерском учете информации о состоянии кредитов и займов, полученных организацией, производится в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от



31.10.2000 N 94н (счет 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", счет 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам").

**Учет у заимодавца.** Процентный заем, предоставленный организацией, является для нее финансовым вложением и учитывается в бухгалтерском учете по правилам, установленным Положением по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденным Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н.

Отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с **предоставлением процентных займов другим организациям**, производится в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (счет 58 "Финансовые вложения").

**Беспроцентные займы**, предоставленные организацией в рублях, не являются для нее финансовыми вложениями и могут учитываться с применением счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

**Займы, выданные работникам организации**, отражаются по дебету счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 73-1 "Расчеты по предоставленным займам".

Кредиты и займы, полученные организацией, различают:

- краткосрочные (на срок не более 12 месяцев)
- долгосрочные (на срок более 12 месяцев).

Учет расчетов по этим видам кредитов и займов осуществляется отдельно.

Для учета краткосрочных кредитов и займов предназначен счет 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам".

Суммы полученных организацией краткосрочных кредитов и займов отражаются по кредиту счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и дебету счетов 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55

"Специальные счета в банках", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и т.д.

Краткосрочные займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций, учитываются на счете 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" обособленно. При этом если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то делаются записи по дебету счета 51 "Расчетные счета" и др. в корреспонденции со счетами 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" (по номинальной стоимости облигаций) и 98 "Доходы будущих периодов" (на сумму превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью). Сумма, отнесенная на счет 98 "Доходы будущих периодов", списывается равномерно в течение срока обращения облигаций на счет 91 "Прочие доходы и расходы". Если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций с кредита счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Причитающиеся по полученным кредитам и займам проценты к уплате отражаются по кредиту счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" в корреспонденции с дебетом счета 91 "Прочие доходы и расходы". Начисленные суммы процентов учитываются обособленно.

На суммы погашенных кредитов и займов дебетуется счет 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Кредиты и займы, не оплаченные в срок, учитываются обособленно.

Аналитический учет краткосрочных кредитов и займов ведется по видам кредитов и займов, кредитным организациям и другим займодавцам, предоставившим их.

На отдельном субсчете к счету 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" учитываются расчеты с кредитными организациями по операции учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств со сроком погашения не более 12 месяцев.

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств отражается организацией-векселедержателем по кредиту счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" (номинальная стоимость векселя) и дебету счетов 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета" (фактически полученная сумма денежных средств) и 91 "Прочие доходы и расходы" (учетный процент, уплаченный кредитной организации).

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств закрывается на основании извещения кредитной организации об оплате путем отражения суммы векселя по дебету счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и кредиту соответствующих счетов учета дебиторской задолженности.

При возврате организацией-векселедержателем денежных средств, полученных от кредитной организации в результате учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств, из-за невыполнения в установленный срок векселедателем или другим плательщиком по векселю своих обязательств по платежу производится запись по дебету счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При этом задолженность по расчетам с покупателями, заказчиками и другими дебиторами, обеспеченная просроченными векселями, продолжает учитываться на счетах учета дебиторской задолженности.

Аналитический учет дисконтированных векселей ведется по кредитным организациям, осуществляющим учет (дисконт) векселей или иных долговых обязательств, векселедателям и отдельным векселям.

Учет расчетов с кредитными организациями, займодавцами и векселедателями в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" обособленно.

Счет 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" корреспондирует со счетами:

по дебету: 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 91 Прочие доходы и расходы;

по кредиту: 07 Оборудование к установке, 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 41 Товары, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам, 68 Расчеты по налогам и сборам, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 82 Резервный капитал, 91 Прочие доходы и расходы.

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Организация получила заем в сумме 300 000 руб. на срок с 10 сентября по 09 ноября на пополнение оборотных средств. Согласно договору проценты по займу начисляются по ставке 15% годовых с условием единовременной уплаты на дату возврата займа. Договор займа не содержит условия об изменении процентной ставки в течение срока действия договора.

По истечении срока действия договора займа (09 ноября) между организацией и займодавцем заключено соглашение о предоставлении отступного, согласно которому организация в счет погашения задолженности по договору займа (по возврату основной суммы займа и уплате процентов) передает товары. Покупная стоимость переданных товаров - 260 000 руб. (до момента

передачи товары оплачены поставщику).

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации, применяющей УСН (с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов"), передача товаров в качестве отступного взамен возврата займа и уплаты процентов денежными средствами?

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей (п. 1 ст. 807 Гражданского кодекса РФ). В данном случае по условиям договора займа проценты подлежат уплате единовременно на дату возврата займа (п.п. 1, 2 ст. 809 ГК РФ).

В рассматриваемой ситуации обязательство по договору займа прекращено предоставлением взамен исполнения отступного - товаров. Размер, сроки и порядок предоставления отступного устанавливаются сторонами (ст. 409 ГК РФ).

В Определении ВАС РФ от 24.02.2011 N ВАС-18327/10 по делу N А04-819/2010, в п. 1 Обзора практики применения арбитражными судами статьи 409 Гражданского кодекса Российской Федерации (Приложение к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 21.12.2005 N 102) отмечено, что обязательство прекращается с момента предоставления отступного взамен исполнения, а не с момента достижения сторонами соглашения об отступном; соглашение об отступном порождает право должника на замену исполнения и обязанность кредитора принять отступное.

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Полученные в качестве займа денежные средства не признаются в бухгалтерском учете организации-заемщика в составе доходов (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

Сумма займа, поступившая на расчетный счет организации, отражается по дебету счета 51 "Расчетные счета" в корреспонденции с кредитом счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 107н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Проценты, причитающиеся к уплате заимодавцу, являются расходами, связанными с выполнением обязательств по полученному займу, и в данном случае включаются в состав прочих расходов равномерно (п.п. 3, 7, 8 ПБУ 15/2008). Указанные расходы признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, и отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (п.п. 4, 6 ПБУ 15/2008). Начисление процентов отражается в бухгалтерском учете ежемесячно по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", в корреспонденции с кредитом счета 66 (п.п. 11, 14.1, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, Инструкция по применению Плана счетов).

При передаче товаров по соглашению об отступном в бухгалтерском учете признается выручка (доход от обычных видов деятельности), которая отражается по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", в корреспонденции с дебетом счета 66 в сумме погашаемой задолженности по договору займа в данном случае в размере 307 398 руб. (300 000 руб. + 2466 руб. + 3822 руб. + 1110 руб.)

(см. приведенную ниже таблицу проводок) (п.п. 5, 6.3, 12 ПБУ 9/99). Одновременно фактическая себестоимость реализованных товаров списывается со счета 41 "Товары" в дебет счета 90, субсчет 90-2 "Себестоимость продаж" (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

Денежные средства, полученные по договорам займа, не учитываются при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН (пп 1, п. 1.1 ст. 346,15, пп 10 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ).

При определении налоговой базы организации, применяющие УСН, вправе учесть в составе расходов проценты, уплаченные за предоставление в пользование денежных средств (займов) (пп. 9 п. 1 ст. 346.16, пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ). Такие расходы определяются в порядке, предусмотренном ст. 269 НК РФ (п. 2 ст. 346.16 НК РФ).

В данном случае договор займа не содержит условия об изменении процентной ставки в течение всего срока действия договора. Следовательно, расчет предельной величины процентов производится исходя из ставки рефинансирования Банка России, действовавшей на дату привлечения денежных средств (п. 1 ст. 269 НК РФ). В рассматриваемой ситуации исходим из условия, что на указанную дату, ставка рефинансирования Банка России равна 8% годовых. Соответственно, при расчете налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, в составе расходов учитывается уплаченная сумма процентов, не превышающая исчисленную по ставке 14,4% (8% x 1,8) (п.п. 1 п. 1.1 ст. 269 НК РФ). Сумма процентов, начисленная по условиям договора займа сверх указанной предельной величины, не учитывается в целях налогообложения.

В рассматриваемой ситуации процентная ставка по договору займа (15%) превышает установленный норматив (14,4%). В этом случае предельная сумма процентов, учитываемая при определении налоговой базы, составляет 7101,37 руб. (300 000 руб. x 14,4% / 365 дн. x (20 дн. + 31 дн. + 9 дн.)). Указанная сумма

учитывается в составе расходов на дату передачи товаров по соглашению об отступном. На эту же дату организация признает в составе доходов выручку от реализации товаров в размере погашаемой задолженности по договору займа (п. 1 ст. 346,15, п. 1 ст. 346,17 НК РФ).

При передаче товаров по соглашению об отступном организация учитывает и расходы в виде стоимости товара, и сумму НДС по нему при условии, что стоимость товара оплачена (пп. 8,23, п. 1 ст. 346, пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ, см. также Письма Минфина России от 29.10.2010 № 03-11-09/95, от 02.12.2009 № 03-11-06/2/256).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал учета хозяйственных операций».

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице, к балансовому счету 66:

66-з "Расчеты по основной сумме займа";

66-п "Расчеты по процентам по займу".

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату получения займа				
Получен заем	51	66-з	300 000	Договор займа, Выписка банка по Расчетному счету
На 30 сентября				



Начислены проценты за сентябрь (300 000 x 15% / 365 x 20)	91-2	66-п	2 466	Договор займа, Бухгалтерская Справка-расчет
На 31 октября				
Начислены проценты за октябрь (300 000 x 15% / 365 x 31)	91-2	66-п	3822	Договор займа, Бухгалтерская Справка-расчет
На 09 ноября				
Начислены проценты за ноябрь (300 000 x 15% / 365 x 9)	91-2	66-п	1 110	Договор займа, Бухгалтерская Справка-расчет
Признана выручка от реализации товаров	66-з 66-п	90-1	307 398	Соглашение об отступном, Товарная Накладная
Списана фактическая себестоимость реализованных товаров	90-2	41	260 000	Бухгалтерская Справка

Предоставленные другим организациям займы учитываются в бухгалтерском учете в составе финансовых вложений (п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденного Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н) при соответствии условиям, указанным в п. 2 ПБУ 19/02.

Сумма предоставленного займа отражается по дебету счета 58 "Финансовые вложения", субсчет 58-3 "Предоставленные займы", в корреспонденции с кредитом счета 51 "Расчетные счета" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). Рассмотрим ситуацию.

## Ситуация 2.

**Содержание ситуации.** Организация-заимодавец предоставила заем в сумме 3 000 000 руб. сроком на три месяца с условием единовременной уплаты процентов по ставке 7% годовых на дату возврата займа.

## **Решения необходимые для принятия по ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-заимодавца, применяющей УСН, предоставление займа с условием единовременной уплаты процентов.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей (п. 1 ст 807 Гражданского кодекса РФ).

Организация, в соответствии с условиями заключенного договора займа, имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором (п.1 ст. 809 ГК РФ).

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Предоставленные другим организациям займы учитываются в бухгалтерском учете в составе финансовых вложений (п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02, утвержденного Приказом Минфина России от 10.12.2002 N 126н) при соответствии условиям, указанным в п. 2 ПБУ 19/02. Денежные средства, перечисленные заемщику по договору займа, а также возвращенные заемщиком, в бухгалтерском учете организации-заимодавца не признаются расходами и доходами (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н). Сумма предоставленного займа отражается по дебету счета 58 "Финансовые вложения", субсчет 58-3 "Предоставленные займы", в корреспонденции с кредитом счета 51 "Расчетные счета" (Инструкция по

применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Проценты, подлежащие получению за предоставление в пользование денежных средств, признаются прочими доходами организации ежемесячно на конец отчетного периода и на дату прекращения обязательства (п. 34 ПБУ 19/02, п.п. 7, 10, 16 ПБУ 9/99). Проценты, начисленные по предоставленному займу, отражаются по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции с кредитом счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы".

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

Переданные (полученные в погашение) по договору займа денежные средства не учитываются в составе расходов (доходов) при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН (пп 10 п. 1 ст. 251, п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Сумму процентов, получаемых по договору займа, организация-заимодавец признает внереализационным доходом на дату поступления денежных средств от заемщика, в данном случае одновременно на дату возврата займа (п. 1 ст. 346.15, п. 6 ст. 346, п. 1 ст. 346.17 НК РФ).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерские записи на дату предоставления займа				
Предоставлен заем другой организации	58-3	51	3 000 000	Договор займа, Выписка банка по Расчетному счету
Ежемесячно в течение срока действия договора займа				

Начислены проценты за текущий месяц <*> (3 000 000 x 7% / 365 x 30)	76	91-1	17 260	Бухгалтерская справка-расчет
Бухгалтерские записи на дату возврата займа и уплаты процентов				
Погашена задолженность по возврату займа	51	58-3	3 000 000	Выписка банка по Расчетному счету
Получены проценты по договору займа (17 260 x 3)	51	76	51 780	Выписка банка по Расчетному счету

Следует отметить, что сумма процентов в каждом месяце рассчитывается исходя из количества дней пользования заемными средствами в этом месяце. В рассматриваемой ситуации количество дней в каждом месяце принимается условно - равным 30 дней.

**Счет 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"** предназначен для обобщения информации о состоянии долгосрочных (на срок более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией.

Суммы полученных организацией долгосрочных кредитов и займов отражаются по кредиту счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" и дебету счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и т.д.

Долгосрочные займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций, учитываются на счете 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" обособленно. При этом если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то делаются записи по дебету счета 51 "Расчетные счета" и др. в корреспонденции со счетами 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" ( по номинальной стоимости облигаций) и 98 "Доходы будущих периодов" (на сумму превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью). Сумма, отнесенная на счет 98 "Доходы будущих периодов", списывается равномерно в течение срока

обращения облигаций на счет 91 "Прочие доходы и расходы". Если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций с кредита счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Причитающиеся по полученным кредитам и займам проценты к уплате отражаются по кредиту счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" в корреспонденции с дебетом счета 91 "Прочие доходы и расходы". Начисленные суммы процентов учитываются обособленно.

На суммы погашенных кредитов и займов дебетуется счет 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Кредиты и займы, не оплаченные в срок, учитываются обособленно.

Аналитический учет долгосрочных кредитов и займов ведется по видам кредитов и займов, кредитным организациям и другим займодавцам, предоставившим их, и отдельным кредитам и займам.

На отдельном субсчете к счету 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" учитываются расчеты с банками по операции учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств со сроком погашения более 12 месяцев.

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств отражается организацией-векселедержателем по кредиту счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" (номинальная стоимость векселя) и дебету счетов 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета" (фактически полученная сумма денежных средств) и 91 "Прочие доходы и расходы" (учетный процент, уплаченный кредитной организации).

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств закрывается на основании извещения кредитной организации об оплате путем отражения суммы векселя по дебету счета 67 "Расчеты по долгосрочным

кредитам и займам" и кредиту соответствующих счетов учета дебиторской задолженности.

При возврате организацией-векселедержателем денежных средств, полученных от кредитной организации в результате учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств, из-за невыполнения в установленный срок векселедателем или другим плательщиком по векселю своих обязательств по платежу производится запись по дебету счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При этом задолженность по расчетам с покупателями, заказчиками и другими дебиторами, обеспеченная просроченным векселем, продолжает учитываться на соответствующих счетах учета дебиторской задолженности.

Аналитический учет дисконтированных векселей ведется по кредитным организациям, осуществляющим учет (дисконт) векселей или иных долговых обязательств, векселедателям и отдельным векселям.

Учет расчетов с кредитными организациями, займодавцами и векселедателями в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" обособленно.

Счет 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" корреспондирует со счетами:

по дебету: 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 91 Прочие доходы и расходы;

по кредиту: 07 Оборудование к установке, 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 41 Товары, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 67 Расчеты по долгосрочным кредитам

и займам, 68 Расчеты по налогам и сборам, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 82 Резервный капитал, 91 Прочие доходы и расходы.

Рассмотрим ситуации.

Ситуация 3.

**Содержание ситуации.** Организация получила беспроцентный займ в сумме 1 000 000 руб. Срок займа – два года. Расчеты по договору займа осуществляются в безналичном порядке.

#### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации получение и возврат беспроцентного займа.

#### **Решения по ситуации**

##### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Предоставление организации беспроцентного займа производится на основании договора займа, заключенного в письменной форме, в котором должно быть прямо указано, что заем является беспроцентным. Договор займа считается заключенным в данном случае с момента перечисления денежных средств на счет организации-заемщика (п. 1 ст. 807, п.п. 1, 3 ст. 809 Гражданского кодекса РФ).

##### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

При отражении в бухгалтерском учете информации о полученных займах, в том числе беспроцентных, следует руководствоваться нормами Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 107н.

Основная сумма обязательства по полученному займу отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком в составе кредиторской задолженности, а ее возврат - как уменьшение (погашение) соответствующей кредиторской задолженности. При получении и возврате суммы займа организация-заемщик не признает в бухгалтерском учете доходов и расходов (п.п. 2, 5 ПБУ 15/2008, п. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы

организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Сумма займа, полученного на срок, превышающий 12 месяцев, отражается на счете 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

В налоговом учете организации-заемщика средства полученного и возвращенного займа не включаются в состав доходов и расходов (пп 10 п. 1 ст. 251, п. 12 ст. 270 Налогового кодекса РФ).

Согласно ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Глава 25 НК РФ не содержит правил оценки экономической выгоды, получаемой организацией-заемщиком при предоставлении ей беспроцентного займа, в связи с чем в целях налогообложения прибыли указанный доход заемщиком не признается (по данному вопросу см. Письма Минфина России от 02.04.2010 № 03-03-06/1/224, от 17.07.2008, ФНС России от 13.01.2005 № 02-1-08/5@, УФНС России по г. Москве от 06.10.2006 № 20-12/89193, Постановление Президиума ВАС РФ от 03.08.2004 N 3009/04).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций				
---------------------	--	--	--	--



	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату получения заемных средств				
Получены заемные средства	51	67	1 000 000	Договор займа, Выписка банка по Расчетному счету
На дату возврата займа				
Отражен возврат займа	67	51	1 000 000	Выписка банка по Расчетному счету

#### **Ситуация 4.**

**Содержание ситуации.** Организация получила заем в сумме 10 000 000 руб.. Проценты уплачиваются заемщиком ежемесячно не позднее 5-го числа следующего месяца из расчета 7% годовых.

Заемные средства использованы для строительства собственного производственного здания (на оплату приобретенных строительных материалов). Срок строительства - 12 месяцев, срок действия договора займа - 15 месяцев. В налоговом учете применяется: 1) метод начисления; 2) кассовый метод.

Отчетными периодами по налогу на прибыль для организации являются месяц, два месяца и так далее до окончания календарного года.

#### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-заемщика все действия, связанные с получением займа и его оплатой, а также с оплатой соответствующих налогов.

#### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

В соответствии с п. 1 ст. 807 Гражданского кодекса РФ по договору займа займодавец передает в собственность заемщику в данном случае деньги, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа).

Договор займа считается заключенным с момента передачи денег. Если иное не предусмотрено законом или договором займа, заимодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором (п. 1 ст. 809 ГК РФ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Затраты, связанные с выполнением обязательств по полученным займам, учитываются в порядке, установленном Положением по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008), утвержденным Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 107н.

Сумма займа не признается доходом организации-заемщика при ее получении и расходом - при ее возврате заимодавцу (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

При поступлении денежных средств на расчетный счет фактически полученная сумма займа, срок возврата которой превышает 12 месяцев, отражается как долгосрочная задолженность по кредиту счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" и дебету счета 51 "Расчетные счета" (п. 2 ПБУ 15/2008, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

В рассматриваемой ситуации заемные средства использованы для оплаты стоимости строительных материалов, приобретенных для строительства собственного производственного здания. Строящееся собственное здание относится к инвестиционным активам, под которыми согласно абз. 3 п. 7, п.п. 12, 13 ПБУ 15/2008 понимаются объекты имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени. К

инвестиционным активам, в частности, относятся объекты незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком в качестве основных средств.

Таким образом, проценты по займу, направленному на оплату материалов, предназначенных для строящегося объекта, начисленные до принятия этого объекта в состав основных средств, включаются в его стоимость и погашаются посредством начисления амортизации (п. 3, 7, 9, 12 ПБУ 15/2008).

Проценты, начисленные после ввода здания в эксплуатацию, признаются прочими расходами в период их начисления (п.п. 6, 7 ПБУ 15/2008, п.п. 11, 14.1, 16 ПБУ 10/99).

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов начисление процентов в рассматриваемой ситуации отражается по кредиту счета 67 в корреспонденции со счетами:

- 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 08-3 "Строительство объектов основных средств", - в течение первых 12 месяцев срока действия договора займа;

- 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", - в течение последних трех месяцев срока действия договора займа.

Начисленные суммы процентов учитываются на счете 67 обособленно. Например, сумма займа может учитываться на субсчете 67-1 "Расчеты по основной сумме займа", а проценты - на субсчете 67-2 "Проценты по займу".

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Денежные средства, полученные организацией по договору займа, не признаются доходом организации при их получении и расходом - при возврате их заимодавцу (пп. 10 п. 1 ст. 251, п. 12 ст. 270 Налогового кодекса РФ).

Проценты, начисленные по займу в соответствии с условиями договора займа, признаются в составе внереализационных расходов (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ) с учетом особенностей, предусмотренных ст. 269 НК РФ. При этом расходом

признаются проценты по долговым обязательствам любого вида, в том числе по займам инвестиционного характера (абз. 2 пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ).

В рассматриваемой ситуации исходим из предположения, что вся сумма процентов, подлежащая уплате заимодавцу, признается расходом в целях гл 25 НК РФ, поскольку процентная ставка по предоставленному организации займу (7% годовых) не превышает предельного размера, установленного ст. 269 НК РФ.

Расходы в виде процентов по займам при применении метода начисления признаются осуществленными и включаются в состав внереализационных расходов ежемесячно (на конец каждого месяца) (п. 8 ст. 272, абз. 2 п. 4 ст. 328 НК РФ).

При применении кассового метода в целях налогообложения прибыли расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. В отношении уплаты процентов за пользование заемными средствами момент признания расходов признается момент погашения задолженности перед заимодавцем в данном случае путем перечисления денежных средств с расчетного счета организации (пп. 1 п. 3 ст. 273 НК РФ).

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

В налоговом учете суммы процентов за предоставление займа признаются расходом в месяце их начисления (при *методе начисления*) или в месяце их уплаты (при *кассовом методе*), а в бухгалтерском учете суммы процентов, начисленные до принятия здания в состав основных средств, формируют первоначальную стоимость основного средства, которая погашается в течение срока его полезного использования посредством начисления амортизации.

Следовательно, в рассматриваемой ситуации проценты по займу, начисленные за первые 12 месяцев срока действия договора займа, формируют налогооблагаемую временную разницу (НВР), которая приводит к образованию отложенного налогового обязательства (ОНО). Сумма ОНО отражается по дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" и кредиту счета 77 "Отложенные

налоговые обязательства" (п.п. 12, 15 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н). Причем при **методе начисления** НВР и ОНО возникают и отражаются в учете в месяцах начисления процентов, а при **кассовом методе** - в месяцах уплаты процентов по займу.

Данные НВР и ОНО уменьшаются (погашаются) по мере начисления амортизации по производственному зданию (п. 18 ПБУ 18/02). Уменьшение (погашение) ОНО отражается по дебету счета 77 и кредиту счета 68 (Инструкция по применению Плана счетов).

По поводу процентов по займу, начисленных в бухгалтерском учете после ввода здания в эксплуатацию следует отметить, что при **методе начисления** не возникает разниц, учитываемых в порядке, предусмотренном ПБУ 18/02. При применении **кассового метода** в месяце начисления процентов возникает вычитаемая временная разница (ВВР), приводящая к образованию отложенного налогового актива (ОНА) (п.п. 11, 14 ПБУ 18/02). На даты уплаты процентов по займу названные ВВР и ОНА погашаются (п. 17 ПБУ 18/02). Возникновение ОНА отражается в учете по дебету счета 09 "Отложенные налоговые активы" и кредиту счета 68, а погашение - обратной бухгалтерской записью по этим счетам (Инструкция по применению Плана счетов).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Содержание операций			Сумма, руб.	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
Получение и использование заемных средств				
Отражено получение суммы долгосрочного займа на расчетный счет организации	51	67-1	10 000 000	Договор займа. Выписка банка по расчетному счету
Заемные средства направлены на оплату строительных				Выписка банка по расчетному счету

материалов	60	51	10 000 000	
Начисление и уплата процентов по займу в период строительства здания				
Проценты за пользование заемными средствами отнесены на увеличение стоимости строящегося объекта <*> (10 000 000 x 7% / 365 x 30)	08-3	67-2	57 534	Договор займа, Бухгалтерская Справка-расчет
Метод начисления: Признано ОНО (57 534 x 20%)	68	77	11 507	Бухгалтерская Справка-расчет
Произведена уплата процентов за пользование заемными денежными средствами	67-2	51	57 534	Выписка банка по расчетному счету
Кассовый метод: Признано ОНО (57 534 x 20%)	68	77	11 507	Бухгалтерская Справка-расчет
Начисление и уплата процентов по займу после ввода здания в эксплуатацию				
Проценты за пользование заемными средствами включены в состав прочих расходов (10 000 000 x 7% / 365 x 30)	91-2	67-2	57 534	Договор займа. Бухгалтерская Справка-расчет
Кассовый метод: Признан ОНА (57 534 x 20%)	09	68	11 507	Бухгалтерская Справка-расчет
Произведена уплата процентов за пользование заемными денежными средствами	67-2	51	57 534	Выписка банка по расчетному счету
Кассовый метод: Погашен ОНА (57 534 x 20%)	68	09	11 507	Бухгалтерская Справка
Возврат заемных средств				

Отражен возврат суммы займа	67-1	51	10 000 000	Выписка банка по расчетному счету
-----------------------------	------	----	------------	--------------------------------------

Для более глубокого понимания темы по учету кредитов и займов рекомендуется использовать материалы Информационного банка данных Консультант Плюс.

Для получения подборки консультаций из ИБ "Корреспонденция счетов" необходимо выбрать интересующую ситуацию по следующей схеме:

Раздел: Расчеты по кредитам и займам в рублях

Ситуации:

- Учет расчетов по кредитам и займам в рублях у заемщика
- Учет расчетов по займам, оформленным выдачей векселя, у заемщика
- Учет расчетов по облигационным займам у эмитента
- Учет расчетов по займам, полученным на приобретение (создание) инвестиционных активов
- Учет расчетов по займам, использованным на осуществление предоплаты поставщику (подрядчику)

- Учет расчетов по иным займам в рублях у заемщика

- Учет расчетов по кредитам и займам в рублях у заимодавца

Раздел: Расчеты по кредитам и займам в валюте

Ситуации:

- Учет расчетов по кредитам и займам в валюте у заемщика
- Учет расчетов по кредитам и займам в валюте у заимодавца

Раздел: Расчеты по займам в условных единицах

Ситуации:

- Учет расчетов по займам в условных единицах у заемщика
- Учет расчетов по займам в условных единицах у заимодавца

Раздел: Расчеты по беспроцентному займу

Ситуации:

- Учет расчетов по беспроцентному займу у заемщика
- Учет расчетов по беспроцентному займу у заимодавца

Раздел: Расчеты по займам, выданным (полученным) имуществом (товарный кредит)

Ситуации:

- Учет займов, полученных имуществом, у заемщика
- Учет займов, выданных имуществом, у заимодавца

Раздел: Прекращение обязательства по договору займа отступным, новацией, зачетом

Ситуации:

- Учет прекращения обязательства по договору займа отступным, новацией, зачетом у заемщика
- Учет прекращения обязательства по договору займа отступным, новацией, зачетом у заимодавца.

## 10.5. Расчеты по налогам и сборам

Для отражения расчетов организации с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, а также по налогам с работниками этой организации предназначен счет 68 "Расчеты по налогам и сборам"

Счет 68 "Расчеты по налогам и сборам" кредитуется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) ко взносу в бюджеты (в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки" - на сумму налога на прибыль, со счетом 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - на сумму подоходного налога и т.д.).

По дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы налога на добавленную



стоимость, списанные со счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

Аналитический учет по счету 68 "Расчеты по налогам и сборам" ведется по видам налогов.

Счет 68 "Расчеты по налогам и сборам" корреспондирует со счетами:

по дебету: 19 Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам, 67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам;

по кредиту: 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 15 Заготовление и приобретение материальных ценностей, 20 Основное производство, 23 Вспомогательные производства, 26 Общехозяйственные расходы, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 41 Товары, 44 Расходы на продажу, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 75 Расчеты с учредителями, 90 Продажи, 91 Прочие доходы и расходы, 98 Доходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки.

Отражение в бухгалтерском учете расчетов по налогам и сборам осуществляется в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (счет 68 "Расчеты по налогам и сборам", счет 19 "Налог на добавленную стоимость", счет 09 "Отложенные налоговые активы", счет 77 "Отложенные налоговые обязательства", счет 99 "Прибыли и убытки")

Правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль установлены Положением по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденным Приказом Минфина России от

19.11.2002 N 114н.

Применение Положения позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Положение предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

.Следует отметить, что указанное Положение распространяется на организации, признаваемые в установленном законодательством Российской Федерации порядке налогоплательщиками налога на прибыль (кроме кредитных, страховых организаций и государственных (муниципальных) учреждений), Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства и некоммерческими организациями (в ред. Приказа Минфина РФ от 11.02.2008 N 23н)..

В практической деятельности организаций возникают ситуации переплаты или недоплаты налогов по недосмотру бухгалтера или неправильных расчетов. Согласно п.1 ст.79 НК РФ возврат налогоплательщику суммы излишне взысканного налога при наличии у него недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам производится только после зачета этой суммы в счет погашения указанной недоимки (задолженности) в соответствии со ст. 78 НК РФ.

Сумма излишне взысканного налога подлежит возврату с начисленными на нее процентами в соответствии с п.5 ст.79 НК РФ. Проценты начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата. В п.9 ст. 79 НК РФ предусмотрено, что правила, установленные в статье 79, применяются также в отношении зачета или возврата сумм излишне взысканных авансовых платежей, сборов, пеней, штрафа и распространяются на налоговых агентов и плательщиков сборов.

Вопросы неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора) определяются статьей 122 НК РФ.

Статьей 122 НК РФ также установлена ответственность за неуплату налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия). В то же время п.1 ст.120 НК РФ предусмотрена ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается отсутствие первичных документов или счетов-фактур, или регистров бухгалтерского или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика. Следует отметить, что п.1 ст.122 НК РФ установлен штраф в размере 20 процентов от неуплаченной суммы, а в п.1 ст.120 НК РФ - в размере (с 02.09.2010) - 10 000 руб.). По данному вопросу имеется Определение Конституционного Суда РФ и судебное решение.

Непредставление налоговому органу сведений необходимых для осуществления налогового контроля определяется ст.126 НК РФ.

Неправомерное несообщение сведений налоговому органу определяется ст. 129.1 НК РФ.

Рассмотрим ситуации по теме 10.5

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** В учете организации, применяющей кассовый метод в налоговом учете, продажа товаров осуществляется на условиях рассрочки их оплаты.

Договорная стоимость товаров составляет 177 000 руб., в том числе НДС 27 000 руб. Договором поставки установлено, что покупатель производит оплату двумя равными платежами: первый (в размере 30% от договорной стоимости товаров) - в течение трех дней, а второй (в размере 70% от договорной стоимости товаров) - в течение двадцати дней со дня отгрузки товаров поставщиком в адрес покупателя.

Фактическая себестоимость проданных товаров равна 110 000 руб., что соответствует стоимости его приобретения по данным налогового учета. Товары полностью оплачены организацией.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации, применяющей кассовый метод в налоговом учете, продажа товаров на условиях рассрочки их оплаты.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

По договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием (ст. 506 Гражданского кодекса РФ).

Покупатель оплачивает поставляемые товары с соблюдением порядка и формы расчетов, предусмотренных договором поставки (п. 1 ст. 516 ГК РФ).

Варианты договора поставки определены статьями 454, 488, 489 ГК РФ.

## **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Выручка от продажи товаров признается доходом от обычных видов деятельности организации (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н). Выручку организация признает на дату передачи товаров покупателю, если выполняются условия, перечисленные в п. 12 ПБУ 9/99. Одним из условий является переход права собственности на товары к покупателю. Выручка принимается к бухгалтерскому учету в размере договорной стоимости реализованных товаров (п.п. 6, 6.1.ПБУ 9/99).

Выручка от реализации товаров отражается организацией по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", в корреспонденции со счетом 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Одновременно стоимость проданных товаров, отраженная на счете 41 "Товары", списывается в дебет счета 90, субсчет 90-2 "Себестоимость продаж".

На даты получения сумм оплаты за товар от покупателя организация отражает в учете уменьшение (погашение) дебиторской задолженности записью по дебету счета 51 "Расчетные счета" в корреспонденции со счетом 62.

Договорная стоимость товаров, переданных покупателю, но не оплаченных им, до момента оплаты отражается на счете 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные" (п. 5 ст. 488 ГК РФ, Инструкция по применению Плана счетов). Согласно Инструкции по применению Плана счетов суммы обеспечений, учтенные на счете 008, списываются по мере погашения задолженности.

## **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Реализация товаров на территории РФ признается объектом налогообложения по НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ).

На дату отгрузки товаров покупателю организация определяет налоговую

базу по НДС как договорную стоимость товаров (без НДС) (пп. 1 п. 1 ст. 167, п. 1 ст. 154 НК РФ). Не позднее пяти календарных дней считая со дня отгрузки товара организация выставляет покупателю счет-фактуру, в котором указывается сумма НДС, исчисленная со стоимости реализованных товаров (п. 3 ст. 168 НК РФ).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Доход от продажи товаров относится к доходам от реализации (пп. 1 п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 249 НК РФ). Указанный доход признается в размере договорной стоимости реализованных товаров (без НДС) (п 2 ст 249, п 1 ст 248 НК РФ).

В рассматриваемой ситуации организация применяет кассовый метод признания доходов и расходов в целях налогообложения прибыли. В этом случае доход от реализации товаров организация признает на дату получения первого платежа от покупателя в сумме 45 000 руб.  $((177\ 000\ \text{руб.} - 27\ 000\ \text{руб.}) \times 30\%)$  и на дату получения от покупателя второго платежа в сумме 105 000 руб.  $((177\ 000\ \text{руб.} - 27\ 000\ \text{руб.}) \times 70\%)$  (п. 2 ст. 273 НК РФ).

Доход от реализации покупных товаров организация уменьшает на стоимость приобретения данных товаров, признаваемую прямым расходом (пп.3 п 1 ст 268, абз. 3 ст. 320 НК РФ). Так как на момент признания дохода реализованные организацией товары полностью оплачены, то организация уменьшает доход, признанный ею на дату получения первого платежа от покупателя, на сумму 33 000 руб.  $(110\ 000\ \text{руб.} \times 30\%)$ . Доход, признанный на дату получения второго платежа, уменьшается на 77 000 руб.  $(110\ 000\ \text{руб.} \times 70\%)$ .

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

В рассматриваемой ситуации порядок признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете различен.

На дату отгрузки организация признает доход в бухгалтерском учете, а в налоговом учете на дату отгрузки доход не признается. В связи с этим в учете организации возникают налогооблагаемая временная разница и соответствующее ей отложенное налоговое обязательство (п.п. 12, 15 Положения по

бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н). Указанные разница и обязательство уменьшаются на дату получения организацией первого платежа от покупателя, - поскольку признается доход в налоговом учете организации) и погашаются на дату окончательного расчета (п. 18 ПБУ 18/02).

Аналогичным образом на дату отгрузки в бухгалтерском учете признается расход в размере фактической себестоимости проданных товаров, который в налоговом учете признается частями, по мере получения оплаты за товары от покупателя. В связи с этим на дату отгрузки товаров в учете организации образуются вычитаемая временная разница и соответствующий ей отложенный налоговый актив (п.п. 11, 14 ПБУ 18/02). Указанные разница и актив уменьшаются на дату получения организацией первого платежа от покупателя (поскольку признается расход в налоговом учете организации) и погашаются на дату окончательного расчета (п. 17 ПБУ 18/02).

Результаты анализа рассматриваемой ситуации систематизированы в таблицу «Журнал регистрации хозяйственных операций».

В таблице приняты следующие обозначения:

68-1 "Расчеты по НДС";

68-2 "Расчеты по налогу на прибыль организаций".

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерские записи на дату отгрузки товаров				
Отражена выручка от реализации товаров	62	90-1	177 000	Товарная Накладная
Списана себестоимость проданных товаров	90-2	41	110 000	Бухгалтерская Справка
Начислен НДС при реализации товаров	90-3	68-1	27 000	Счет-фактура

Отражено отложенное налоговое обязательство ((177 000 - 27 000) x 20%)	68-2	77	30 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражен отложенный налоговый актив (110 000 x 20%)	09	68-2	22 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена стоимость неоплаченных товаров, находящихся в залоге	008		177 000	Договор поставки, Бухгалтерская Справка
Бухгалтерские записи на дату получения первого платежа от покупателя				
Получена частичная оплата от покупателя товаров (177 000 x 30%)	51	62	53 100	Выписка банка по расчетному счету
Уменьшено отложенное налоговое обязательство (30 000 x 30%)	77	68-2	9 000	Бухгалтерская справка-расчет
Уменьшен отложенный налоговый актив (22 000 x 30%)	68-2	09	6 600	Бухгалтерская Справка-расчет
Уменьшена сумма полученного обеспечения		008	53 100	Договор поставки, Бухгалтерская Справка
Бухгалтерские записи на дату получения второго платежа от покупателя				
Получена окончательная оплата от покупателя (177 000 x 70%)	51	62	123 900	Выписка банка по расчетному счету
Погашено отложенное налоговое обязательство (30 000 x 70%)	77	68-2	21 000	Бухгалтерская Справка-расчет
Погашен отложенный налоговый актив (22 000 x 70%)	68-2	09	15 400	Бухгалтерская справка-расчет
Списана с забалансового учета стоимость оплаченных покупателем товаров		008	123 900	Договор поставки, Бухгалтерская Справка



Следует отметить, что применять кассовый метод признания доходов (расходов) вправе организации (за исключением банков), у которых в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила 1 000 000 руб. за каждый квартал (п. 1 ст. 273 НК РФ).

## **Ситуация 2.**

**Содержание ситуации.** Организация 30 июня передала основное средство (ОС) (учтенное на счете 01 "Основные средства") по договору ссуды на срок пять месяцев. Первоначальная стоимость объекта ОС - 100 000 руб. Срок полезного использования, установленный для целей бухгалтерского и налогового учета, - 4 года. Сумма амортизации, начисленная к моменту передачи, - 62 500 руб.. Сумма ежемесячной амортизации, начисляемая в бухгалтерском и налоговом учете линейным способом составила 2083,33 руб. Стоимость аренды аналогичного ОС составляет 10 000 руб. (без учета НДС) в месяц.

## **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-ссудодателя передачу основного средства (ОС) в безвозмездное пользование и его возврат ссудополучателем.

## **Решения по ситуации**

### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

По договору безвозмездного пользования (договору ссуды) одна сторона (ссудодатель) обязуется передать или передает вещь в безвозмездное временное пользование другой стороне (ссудополучателю). Ссудополучатель обязуется вернуть ту же вещь в том состоянии, в каком эта организация ее получила. При этом должны быть учтены износ и состояние (вид, отсутствие повреждений, работоспособность и пр., обусловленные договором (п. 1 ст. 689 Гражданского кодекса РФ). К договору безвозмездного пользования применяются соответствующие правила, предусмотренные для договора аренды (п. 2 ст. 689 ГК

РФ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Переданное в безвозмездное пользование основное средство продолжает оставаться в собственности организации-ссудодателя. Следовательно, стоимость основного средства с баланса организации не списывается и учитывается на счете 01 "Основные средства" (п. 29 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, абз. 2 п. 21 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Стоимость объектов ОС погашается посредством начисления амортизации (п. 17 ПБУ 6/01). При передаче ОС в безвозмездное пользование организация продолжает начисление амортизации по данному ОС (п.п. 21-23 ПБУ 6/01, п.п. 49-50 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств).

Поскольку переданный в безвозмездное пользование объект ОС прекращает использоваться в производственной деятельности организации, то амортизационные отчисления по этому объекту в бухгалтерском учете признаются прочими расходами и отражаются по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", в корреспонденции с кредитом счета 02 "Амортизация основных средств" (п.п. 4, 11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, Инструкция по применению Плана счетов).

Аналитический учет по счету 01 ведется по отдельным инвентарным объектам ОС. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении ОС, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам, местам нахождения и т.д.)

(Инструкция по применению Плана счетов).

В связи с этим передача объекта ОС по договору ссуды отражается записями в аналитическом учете по счету 01 и счету 02, на котором учитывается сумма начисленных амортизационных отчислений.

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

В целях гл. 21 Налогового кодекса РФ передача имущества в безвозмездное пользование рассматривается как оказание услуг на безвозмездной основе (см., например, Письмо Минфина России от 06.08.2012 N 03-07-08/237, Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 18.02.2008 по делу N А31-567/2007-15). Если руководствоваться данной позицией, то у организации возникает обязанность по начислению и уплате в бюджет НДС (абз. 2 пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Налоговая база определяется в порядке, установленном п. 2 ст. 154 НК РФ, то есть исходя из стоимости аренды аналогичного основного средства. Налоговая база в рассматриваемой ситуации в размере 10 000 руб. возникает ежемесячно на конец истекшего месяца пользования ОС.

Начисление НДС отражается в бухгалтерском учете в данном случае по дебету счета 91, субсчет 91-2, в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" и признается в бухгалтерском учете в составе прочих расходов в качестве расхода, связанного с передачей имущества в безвозмездное пользование (п. 11 ПБУ 10/99).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Сумма НДС, начисленная в связи с передачей основного средства в безвозмездное временное пользование, не учитывается для целей налогообложения прибыли (п. 16 ст. 270 НК РФ, см. также Письмо Минфина России от 22.09.2006 N 03-04-11/178, Письмо ФНС России от 20.11.2006 N 02-1-07/92).

Основное средство, передаваемое организацией-ссудодателем в безвозмездное пользование, исключается из состава амортизируемого имущества

(п. 3 ст. 256 НК РФ). По такому ОС в налоговом учете, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла указанная передача, начисление амортизации не производится (п. 2 ст. 322, п. 6 ст. 259.1 НК РФ).

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

Расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов, приводят к возникновению постоянной разницы (ПР) и соответствующего ей постоянного налогового обязательства (ПНО) (п.п. 4, 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н).

В данном случае ПР возникает в размере суммы НДС, начисляемой в связи с передачей ОС в безвозмездное пользование.

ПНО отражается по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" в корреспонденции с кредитом счета 68 (Инструкция по применению Плана счетов).

Исходя из того, что сумма начисленной амортизации по переданному в безвозмездное пользование ОС учитывается в составе расходов в бухгалтерском и налоговом учете в разные отчетные периоды, то в бухгалтерском учете организации ежемесячно в течение срока действия договора ссуды возникает вычитаемая временная разница (ВВР) и соответствующий ей отложенный налоговый актив (ОНА) (п.п. 14, 17 ПБУ 18/02).

Признание ОНА в учете отражается по дебету счета 09 "Отложенные налоговые активы" в корреспонденции с кредитом счета 68.

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Обозначения субсчетов и аналитических счетов, используемые в таблице:

к балансовому счету 01:

01-о "Основные средства в организации";

01-б "Основные средства, переданные в безвозмездное пользование".  
 к балансовому счету 02:  
 02-о "Амортизация основных средств, находящихся в организации";  
 02-б "Амортизация основных средств, переданных в безвозмездное пользование".  
 к балансовому счету 68:  
 68-1 "Расчеты по налогу на добавленную стоимость";  
 68-2 "Расчеты по налогу на прибыль организаций".

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату передачи ОС в безвозмездное пользование				
Отражена передача ОС в безвозмездное пользование	01-б	01-о	100 000	Договор ссуды, Акто приеме-передаче объекта ОС. Инвентарная карточка учета объекта основных средств
Отражена сумма амортизации по ОС, переданному в безвозмездное пользование	02-о	02-б	62 500	Инвентарная Карточка учета объекта основных средств
Ежемесячно в течение срока действия договора ссуды				
Отражена сумма начисленной амортизации по ОС, переданному в безвозмездное пользование	91-2	02-б	2 083,33	Бухгалтерская Справка-расчет
Отражен ОНА				Бухгалтерская

(2083,33 x 20%)	09	68-2	416,67	справка-расчет
Начислен НДС (10 000 x 18%)	91-2	68-1	1 800	Счет-фактура
Отражена сумма ПНО (1800 x 20%)	99	68-2	360	Бухгалтерская Справка-расчет
Возврат ОС ссудополучателем				
Отражено получение ОС от ссудополучателя	01-о	01-б	100 000	Договор ссуды, Акт о приеме- передаче объекта основных средств Инвентарная Карточка учета объекта ОС
Отражена сумма амортизации по возвращенному ОС (62 500 + 2083,33 x 5)	02-б	02-о	72 916,65	Инвентарная Карточка учета объекта ОС

В дополнение к анализу ситуации необходимо отметить следующее:

- При окончании договора безвозмездного пользования и возврате ОС амортизация начисляется в порядке, применяемом до передачи ОС в безвозмездное пользование, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошел возврат ОС ссудодателю (п. 2 ст. 322, п. 7 ст. 259.1 НК РФ).

- Уменьшение (погашение) ОНА отражается в бухгалтерском учете записью по кредиту счета 09 в корреспонденции со счетом 68 по мере уменьшения (погашения) ВВР (п. 17 ПБУ 18/02, Инструкция по применению Плана счетов). В данном случае такое списание может быть в периоде выбытия ОС или после прекращения начисления амортизации в бухгалтерском учете.

- С 01.01.2013 для документального оформления передачи ОС в безвозмездное пользование и его возврата организация применяет самостоятельно разработанную форму первичного учетного документа (ч. 4 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"). Такая форма должна содержать обязательные реквизиты, предусмотренные ч. 2 ст. 9 Федерального закона N 402-ФЗ. В то же время организация может по-прежнему использовать

унифицированные формы, закрепив это в учетной политике. Так, при совершении указанных фактов хозяйственной жизни (операций) организация может использовать форму акта о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1, утвержденная Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 N 7). Кроме того, ссудодатель должен сделать отметку в инвентарной карточке (форма № ОС-6, утвержденная Постановлением Госкомстата России N 7).

- Движимое имущество, принятое с 01.01.2013 на учет в качестве основных средств, не признается объектом налогообложения по налогу на имущество (пп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ).

- По объектам основных средств, принятым на учет до 01.01.2013 и переданным в безвозмездное пользование, ссудодатель продолжает уплачивать налог на имущество (п. 1 ст. 374 НК РФ).

## **10.6. Расчеты по социальному страхованию и обеспечению**

Для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательному медицинскому страхованию работников организации Планом счетов предусмотрен специальный счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

К счету 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" рекомендуется открыть субсчета по видам страхования и обеспечения:

69-1 "Расчеты по социальному страхованию"

69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению"

69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

На субсчете 69-1 "Расчеты по социальному страхованию" учитываются расчеты по социальному страхованию работников организации.

На субсчете 69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению" учитываются расчеты по пенсионному обеспечению работников организации.

На субсчете 69-3 "Расчеты по обязательному медицинскому страхованию" учитываются расчеты по обязательному медицинскому страхованию работников организации.

Для отражения расчетов в части соответствующих бюджетов к счету 69 могут быть открыты субсчета второго порядка, например:

69-1-1 "Расчеты с ФСС РФ по взносам на страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством";

69-2-1 "Расчеты с ПФР по взносам, направляемым на финансирование страховой части трудовой пенсии";

69-2-2 "Расчеты с ПФР по взносам, направляемым на финансирование накопительной части трудовой пенсии";

69-3-1 "Расчеты с ФФОМС по взносам на обязательное медицинское страхование";

69-3-2 "Расчеты с ТФОМС по взносам на обязательное медицинское страхование".

Счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" кредитуется на суммы платежей на социальное страхование и обеспечение работников, а также обязательное медицинское страхование их. Начисленные расчетные суммы платежей перечисляются в соответствующие фонды. При этом записи производятся в корреспонденции со счетами, на которых отражено начисление оплаты труда, - в части отчислений, производимых за счет организации; счетом 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"-по отчислениям, производимым за счет работников организации.



По кредиту счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" в корреспонденции со счетом прибылей и убытков или расчетов с работниками по прочим операциям (в части расчетов с виновными лицами) отражается начисленная сумма пеней за несвоевременный взнос платежей. В корреспонденции со счетом 51 "Расчетные счета" отражаются суммы, полученные в случаях превышения соответствующих расходов над платежами.

По дебету счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" отражаются перечисленные суммы платежей, а также суммы, выплачиваемые за счет платежей на социальное страхование, пенсионное обеспечение, обязательное медицинское страхование.

Счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" корреспондирует со счетами:

по дебету: 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда;

по кредиту: 08 Вложения во внеоборотные активы, 20 Основное производство, 23 Вспомогательные производства, 26 Общехозяйственные расходы, 28 Брака в производстве, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 44 Расходы на продажу, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 91 Прочие доходы и расходы, 96 Резервы предстоящих расходов, 97 Расходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки.

Приведены в табличной форме основные хозяйственные операции и бухгалтерские проводки по счету 69 и соответствующим субсчетам.

Таблица

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичные документы
	Дебет	Кредит	
Начислены страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	26 (20, 23, 25, 44 и др.)	69-1-2	Бухгалтерская справка-расчет
Сумма страховых взносов перечислена с расчетного	69-1-2	51	Выписка банка по расчетному

счета организации			счету
Начислены пени (штраф) по страховым взносам на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	99	69-1-2	Бухгалтерская справка-расчет
Пени (штраф) по страховым взносам перечислены с расчетного счета организации	69-1-2	51	Выписка банка по расчетному счету

Основные документы налогового учета и отчетности утверждены приказами Минфина РФ, Федеральной налоговой службой (ФНС РФ), Министерством по налогам и сборам (МНС РФ), Фондом социального страхования (ФСС РФ), Государственным Таможенным Комитетом (ГТК РФ), Минздравсоцразвития, письмами и постановлениями Пенсионного Фонда России (ПФР) и др.

Рассмотрим ситуации по счету 69.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Организация заключила договор подряда с физическим лицом (не зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя) на выполнение косметического ремонта в помещении офиса. В соответствии с договором стоимость работ составляет 70 000 руб. Оплата выполненных работ производится после подписания сторонами акта приемки-сдачи выполненных работ наличными денежными средствами из кассы организации.

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

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-заказчика расчеты с подрядчиком - физическим лицом (не зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя) за выполнение работ по договору подряда.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

В соответствии с п. 1 ст. 702 Гражданского кодекса РФ по договору подряда

одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его. Договор подряда заключается на изготовление или переработку (обработку) вещи либо на выполнение другой работы с передачей ее результата заказчику (п. 1 ст. 703 ГК РФ).

Если договором подряда не предусмотрена предварительная оплата выполненной работы или отдельных ее этапов, заказчик обязан уплатить подрядчику обусловленную цену после окончательной сдачи результатов работы при условии, что работа выполнена надлежащим образом и в согласованный срок, либо с согласия заказчика досрочно (п. 1 ст. 711 ГК РФ).

### **Рассмотрим страховые взносы**

Организации являются страхователями и плательщиками страховых взносов (пп. «а» п. 1 ч. 1 ст. 5 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования").

Сумма выплат по договору подряда физическому лицу, не являющемуся предпринимателем, подлежит обложению страховыми взносами в Пенсионный фонд РФ и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования. В базу для начисления данных страховых взносов сумма вознаграждения включается в полном объеме на дату ее начисления (ч. 1 ст. 7, ч. 1 ст. 8, п. 1 ст. 11 Федерального закона N 212-ФЗ).

База для начисления страховых взносов определяется отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода по истечении каждого календарного месяца нарастающим итогом (ч. 3 ст. 8 Федерального закона N 212-ФЗ).

В 2013 г. применяются следующие тарифы страховых взносов: в Пенсионный фонд РФ - 22%, в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования -

5,1% (ч. 1 ст. 58.2 Федерального закона N 212-ФЗ).

Вознаграждение, выплачиваемое физическому лицу в рамках договора подряда, не облагается взносами на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, подлежащими уплате в Фонд социального страхования РФ (п. 2 ч. 3 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ). Также на данную выплату не начисляются взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (при условии, что договором возмездного оказания услуг не установлено иное) (абз. 4 п. 1 ст. 5, п. 1 ст. 20.1 Федерального закона от 24.07.1998 N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний").

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Стоимость выполненных работ признается в учете организации расходом по обычным видам деятельности на дату подписания сторонами акта приемки-сдачи выполненных работ (п.п. 5, 6, 1, 7, 16, 18 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). Затраты на ремонт помещения офиса отражаются по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы" (44 "Расходы на продажу" - для торговых организаций) в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов с подрядчиком (60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами") (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Страховые взносы, начисленные на сумму выплаченного подрядчику вознаграждения, также относятся к расходам по обычным видам деятельности организации на дату их начисления (п.п. 5, 6, 18 ПБУ 10/99). При этом в учете производится запись по дебету счета 26 (44) и кредиту счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" (Инструкция по применению Плана

счетов).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Затраты организации, связанные с выплатой вознаграждения физическому лицу, не состоящему в штате организации, за выполнение им работ по договору подряда учитываются в составе расходов на оплату труда на основании п. 21 ст. 255 Налогового кодекса РФ.

При методе начисления расходы на оплату труда признаются ежемесячно исходя из начисленной суммы (п. 4 ст. 272 НК РФ).

Страховые взносы, начисленные организацией на указанную выплату подрядчику, признаются прочими расходами, связанными с производством и реализацией, на дату их начисления (ст. 264 и 272 НК РФ).

### **Рассмотрим налог на доходы физических лиц (НДФЛ)**

Организация, в результате отношений с которой физическое лицо получает доход, признается налоговым агентом по НДФЛ. В этом случае организация обязана исчислить, удержать и перечислить в бюджет соответствующую сумму налога непосредственно из доходов физического лица при их фактической выплате (п.п. 1, 4 ст. 226 НК РФ, Письмо Минфина России от 25.04.2011 N 03-04-05/3-292). Дата фактического получения дохода определяется как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц - при получении доходов в денежной форме (п. 1 ст. 223 НК РФ).

Величина налога определяется исходя из полученной физическим лицом суммы вознаграждения с применением ставки 13% (ст. 208, 210, 224, 226 НК РФ).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных ситуаций».

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице:

к балансовому счету 69:

69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению";

### 69-3 "Расчеты по обязательному медицинскому страхованию".

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Вознаграждение подрядчика отражено в составе расходов по обычным видам деятельности	26 (44)	60 (76)	70 000	Договор подряда, Акт приемки-сдачи выполненных работ
Начислены страховые взносы на сумму вознаграждения (70 000 x (22% + 5,1%))	26 (44)	69-2, 69-3	18 970	Бухгалтерская справка-расчет
Удержан НДФЛ с суммы вознаграждения подрядчика (70 000 x 13%)	60 (76)	68	9 100	Регистр - Налоговая карточка)
Выплачена подрядчику сумма вознаграждения (70 000 - 9100)	60 (76)	50	60 900	Расходный кассовый ордер
Перечислена сумма НДФЛ в бюджет	68	51	9 100	Выписка банка по расчетному счету

Следует отметить, что согласно п. 2 ст. 221 НК РФ физическое лицо имеет право на профессиональный налоговый вычет в размере фактически понесенных и документально подтвержденных им расходов. Данный вычет предоставляется на основании письменного заявления, представляемого организации (ст. 221 НК РФ). В рассматриваемой ситуации исходим из предположения, что соответствующее заявление физическим лицом представлено не было.

Об особенностях применения унифицированных форм первичных учетных документов с 01.01.2013 см. в ИБ Консультанта Плюс.

#### **Ситуация 2.**

**Содержание ситуации.** Согласно договору аренды транспортного средства с экипажем, заключенному в мае 2013 г., арендодатель предоставляет арендатору транспорт во временное владение и пользование. Кроме того арендодатель

оказывает своими силами услуги по управлению транспортом и по его технической эксплуатации.

Ежемесячная плата по договору аренды транспортного средства с экипажем составляет 40 000 руб., в том числе: арендная плата за предоставление арендатору автомобиля во временное владение и пользование - 15 000 руб., вознаграждение за оказание услуг по управлению автомобилем и его технической эксплуатации - 25 000 руб. Стоимость арендуемого автомобиля, указанная в договоре аренды, составляет 400 000 руб. Арендванный автомобиль используется для служебных поездок руководителя организации.

В соответствии с условиями договора стороны ежемесячно составляют акт об оказании услуг, оплата по договору производится не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем аренды, из кассы организации.

Акт об оказании услуг по договору составлен 31 мая. Денежные средства для расчетов с арендодателем за май получены в кассу из банка 7 июня. В этот же день арендная плата выплачена арендодателю, а также произведены расчеты с бюджетом по НДФЛ и с внебюджетными фондами по страховым взносам.

Заключенный договор аренды транспортного средства с экипажем не предусматривает обязанность арендатора уплачивать страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с суммы выплат арендодателю.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-арендатора в 2013 г. расходы, связанные с арендой автомобиля с экипажем. Арендодателем является физическое лицо, не зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя. Арендодатель не является работником организации-арендатора.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Отношения между организацией и физическим лицом по договору

гражданско-правового характера регулируются Гражданским Кодексом РФ.

В рассматриваемой ситуации между сторонами заключен договор аренды транспортного средства с экипажем. По договору аренды (фрахтования на время) транспортного средства с экипажем арендодатель предоставляет арендатору транспортное средство за плату во временное владение и пользование и оказывает своими силами услуги по управлению им и по его технической эксплуатации (ст. 632 ГК РФ).

Согласно ст. 625 ГК РФ к отдельным видам договора аренды и договорам аренды отдельных видов имущества, в том числе аренды транспортных средств, применяются положения, предусмотренные параграфом 1 графа 34 "Аренда" ГК РФ, если иное не установлено правилами ГК РФ об этих договорах. Поэтому порядок, условия и сроки выплаты арендных платежей по договору аренды транспортного средства с экипажем определяются в соответствии со ст. 614 ГК РФ.

Предоставляемые арендатору арендодателем услуги по управлению и технической эксплуатации транспортного средства должны обеспечивать его нормальную и безопасную эксплуатацию в соответствии с целями аренды, указанными в договоре. Договором аренды транспортного средства с экипажем может быть предусмотрен более широкий круг услуг, предоставляемых арендатору (п. 1 ст. 635 ГК РФ).

Принято, что если договором аренды не предусмотрено иное, расходы по оплате услуг членов экипажа, а также расходы на их содержание несет арендодатель (п. 2 ст. 635 ГК РФ).

### **Рассмотрим страховые взносы**

В рассматриваемом случае плата по договору аренды транспортного средства с экипажем состоит из двух частей, а именно: платы за услуги, оказываемые физическим лицом по управлению этим транспортным средством и его технической эксплуатации, и платы за аренду транспортного средства (за



временное владение и пользование автомобилем). Аналогичные разъяснения даны Минфином России в Письме от 01.12.2009 N 03-03-06/1/780.

По общему правилу объектом обложения страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые организациями в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (ст. 7 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования").

Согласно ч. 3 ст. 7 Федерального закона N 212-ФЗ арендная плата за временное владение и пользование автомобилем (15 000 руб.) обложению вышеуказанными страховыми взносами не подлежит. Таким образом, сумма вознаграждения физическому лицу за услуги по управлению и технической эксплуатации автомобиля (25 000 руб.), оказываемые по гражданско-правовому договору, является объектом обложения страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование и включается в базу для начисления страховых взносов (ч.1 ст. 7, п. 1 ст. 8 Федерального закона N 212-ФЗ).

Указанное вознаграждение не облагается взносами, уплачиваемыми в ФСС РФ на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (п. 2 ч. 3 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ).

Таким образом, с суммы вознаграждения за оказание услуг по управлению автомобилем и его технической эксплуатации организация начисляет страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, а также на обязательное

медицинское страхование. Данная выплата включается в базу для начисления указанных страховых взносов на дату ее начисления (п. 1 ст. 11 Федерального закона N 212-ФЗ).

Взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с суммы вознаграждения за оказанные услуги не уплачиваются, поскольку это не предусмотрено договором аренды (абз. 4 п. 1 ст. 5, п. 1 ст. 20.1 Федерального закона от 24.07.1998 N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний").

В 2013 г. применяются следующие тарифы страховых взносов: в Пенсионный фонд РФ - 22%, в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования - 5,1% (ч. 1 ст. 58.2 Федерального закона N 212-ФЗ). Следовательно, сумма страховых взносов, начисленных за май 2013 г. на вознаграждение за оказание услуг по управлению и технической эксплуатации автомобиля, составит 6775 руб. (25 000 руб. x (22% + 5,1%)).

Страховые взносы (в виде ежемесячного обязательного платежа) уплачиваются в срок не позднее 15-го числа календарного месяца, следующего за календарным месяцем, в котором они были начислены (ст. 15 Федерального закона N 212-ФЗ).

### **Рас смотрим бухгалтерский учет**

Арендованный организацией автомобиль учитывается на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства" в оценке, указанной в договоре аренды транспортного средства с экипажем (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Затраты организации, связанные с арендой автомобиля с экипажем, который используется для управленческих нужд, относятся к расходам по обычным видам деятельности и признаются в учете ежемесячно в суммах, установленных

договором. Указанные затраты включают сумму арендной платы, а также стоимость оказываемых услуг по управлению автомобилем и его технической эксплуатации. При этом стоимость оказанных услуг признается расходом на основании составленного акта, свидетельствующего об оказании услуг (п.п. 5, 6, 7, 16, 18 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

На дату признания рассматриваемых расходов в учете производится запись по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (Инструкция по применению Плана счетов).

Страховые взносы, начисленные на сумму вознаграждения за оказанные услуги по управлению автомобилем и его технической эксплуатации, также относятся к расходам по обычным видам деятельности организации (п. п. 5, 6, 7, 16, 18 ПБУ 10/99). При этом в учете производится запись по дебету счета 26 и кредиту счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" (Инструкция по применению Плана счетов).

По окончании срока аренды арендованное основное средство списывается с забалансового счета 001.

### **Рассмотрим налог на доходы физических лиц (НДФЛ)**

Доходы, полученные физическим лицом от сдачи имущества в аренду, а также в виде вознаграждения за услуги по управлению и технической эксплуатации автомобиля, являются объектом налогообложения и учитываются при определении налоговой базы по НДФЛ (п. 1 ст. 209, пп. 4, 6 п. 1 ст. 208, п. 1 ст. 210 Налогового кодекса РФ).

Организация, выплачивающая указанные доходы, является налоговым агентом по НДФЛ и обязана исчислить, удержать и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога (п.п. 1, 2 ст. 226 НК РФ).

Сумма НДФЛ определяется исходя из полученной физическим лицом суммы дохода с применением налоговой ставки 13% и удерживается из дохода

физического лица в момент его фактической выплаты (п. 1 ст. 224, п. 4 ст. 226, пп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ).

Организация обязана перечислить удержанный НДФЛ в бюджет в данном случае не позднее дня фактического получения в банке наличных денег для выплаты дохода физическому лицу (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Заметим, что по вопросу удержания НДФЛ с арендной платы есть и другая точка зрения. Подробнее см. Энциклопедию спорных ситуаций по НДФЛ и взносам во внебюджетные фонды.

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

В рассматриваемой ситуации арендная плата состоит из двух частей: платы за предоставление автомобиля во временное владение и пользование (аренду) и платы (вознаграждения) за услуги физического лица (арендодателя) по управлению этим транспортным средством и его технической эксплуатации.

В связи с этим для целей налогообложения часть выплат по договору, представляющая собой плату за аренду автомобиля, может быть включена в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании (пп 10 п 1 ст 264 НК РФ).

Вознаграждение, выплачиваемое физическому лицу (арендодателю) за оказание услуг по управлению автомобилем и его технической эксплуатации, может быть отнесено к расходам на оплату труда, предусмотренным п. 1 ст. 255 НК РФ.

Приведенный порядок налогового учета расходов, связанных с арендой транспортного средства с экипажем, совпадает с мнением Минфина России по данному вопросу (Письмо от 01.12.2009 N 03-03-06/1/780).

Страховые взносы, начисленные на указанное вознаграждение арендатора, учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 1 п 1 ст 264 НК РФ).

При применении в налоговом учете **метода начисления** расходы,

принимаемые для целей налогообложения, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств (п 1 ст 272 НК РФ).

При этом расходы на оплату труда признаются ежемесячно исходя из начисленных сумм (п 4 ст 272 НК РФ).

Страховые взносы, начисленные на сумму вознаграждения арендодателя, учитываемую в составе расходов на оплату труда, признаются на дату их начисления (пп 1 п 7 ст 272 НК РФ).

Арендная плата признается расходом на последнее число текущего месяца (пп 3 п 7 ст 272 НК РФ).

При определении арендатором доходов и расходов *кассовым методом* расходами признаются затраты после их фактической оплаты (п 3 ст 273 НК РФ). В рассматриваемом случае расходы в виде арендной платы признаются после оказания услуг по аренде и фактической выплаты арендных платежей.

Расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности (в данном случае - путем выплаты из кассы) (пп 1 п 3 ст 273 НК РФ).

Расходы в виде начисленных страховых взносов учитываются для целей налогообложения на дату их перечисления (пп 3 п 3 ст 273 НК РФ).

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

При применении в налоговом учете *метода начисления* различий в бухгалтерском и налоговом учете между порядком признания затрат по договору аренды транспортного средства с экипажем, заключенным с физическим лицом, не возникает.

В случае применения *кассового метода* затраты по договору аренды транспортного средства с экипажем, а также страховые взносы признаются для целей бухгалтерского учета на последнюю дату текущего месяца аренды (31 мая), тогда как в налоговом учете - на дату фактической выплаты денежных средств

арендодателю и на дату уплаты страховых взносов соответственно (в данном случае 7 июня).

В связи с этим в месяце признания в бухгалтерском учете указанных затрат (в мае) возникают следующие вычитаемые временные разницы (ВВР) и соответствующие им отложенные налоговые активы (ОНА) (п. п. 1, 14 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н):

- по расходам в виде арендной платы и вознаграждения за услуги - ВВР в сумме 40 000 руб. и ОНА в сумме 8000 руб. (40 000 руб. x 20%);

- по расходам в виде страховых взносов во внебюджетные фонды - ВВР в сумме 6775 руб. и ОНА в сумме 1355 руб. (6775 руб. x 20%).

В момент признания данных расходов в налоговом учете (в июне) указанные ВВР и ОНА будут погашены (п 17 ПБУ 18/02).

ОНА отражаются по дебету счета 09 "Отложенные налоговые активы" в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам". При погашении ОНА производится обратная бухгалтерская запись по указанным счетам (Инструкция по применению Плана счетов).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал учета хозяйственных операций».

Обозначения субсчетов, используемые в таблице:

К балансовому счету 68:

68-пр "Расчеты по налогу на прибыль";

68-НДФЛ "Расчеты по НДФЛ".

К балансовому счету 69:

69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению";

69-3 "Расчеты по обязательному медицинскому страхованию".

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма,	Первичный
---------------------	-------	--------	--------	-----------

			руб.	документ
На дату получения автомобиля в аренду				
Стоимость арендованного автомобиля отражена на забалансовом счете	001		400 000	Договор аренды, Акт приемки-передачи автомобиля
31 мая 2013 г.				
Отражены расходы в виде платы за аренду транспортного средства и стоимости услуг по его управлению и технической эксплуатации	26	76	40 000	Договор аренды, Акт приемки-сдачи оказанных услуг
Начислены страховые взносы с суммы вознаграждения за управление транспортным средством и его техническую эксплуатацию	26	69-2, 69-3	6 775	Бухгалтерская справка-расчет
Кассовый метод: Отражен ОНА по сумме арендной платы	09	68-пр	8 000	Бухгалтерская Справка-расчет
Кассовый метод: Отражен ОНА по сумме страховых взносов	09	68-пр	1 355	Бухгалтерская Справка-расчет
7 июня 2013 г.				
Получены в кассу денежные средства для расчетов с арендодателем	50	51	40 000	Приходный кассовый ордер
Удержан НДФЛ с дохода арендодателя (40 000 x 13%)	76	68-НДФЛ	5 200	Регистр налогового учета (налоговая карточка)
Произведен расчет с арендодателем за аренду транспортного средства с экипажем за май (40 000 - 5200)	76	50	34 800	Расходный кассовый ордер
Перечислен в бюджет НДФЛ	68-НДФЛ	51	5 200	Выписка банка по расчетному счету
Кассовый метод: Погашен ОНА	68-пр	09	8 000	Бухгалтерская Справка

Перечислены страховые взносы во внебюджетные фонды	69-2, 69-3	51	6 775	Выписка банка по расчетному счету
Кассовый метод: Погашен ОНА	68-пр	09	1 355	Бухгалтерская справка
После окончания срока действия договора аренды				
Списана стоимость возвращенного арендодателю автомобиля		001	400 000	Акт приемки-передачи автомобиля

При рассмотрении ситуации и регистрации хозяйственных операций в «Журнале регистрации хозяйственных операций» следует отметить, что в том случае, если сумма вознаграждения арендодателя за оказываемые им услуги по управлению транспортным средством и его технической эксплуатации не определена в договоре аренды отдельно, то высока вероятность того, что контролирующие органы потребуют начислить страховые взносы со всей суммы арендной платы (статья начальника Управления организации администрирования страховых взносов и взыскания задолженности отделения Пенсионного фонда РФ по г. Москве и Московской области И.В. Клецкиной, опубликованный в журнале "Главная книга", 2010, N 17).

Однако, существует судебное решение, в котором такая позиция не была поддержана потому, что ГК РФ не предусматривает обязанность выделения составляющих цены по договору аренды транспортного средства с экипажем (Постановление ФАС Поволжского округа от 15.01.2013 по делу N А65-16395/2012). По мнению судей, указание в договоре арендной платы в общей сумме не приводит к обязанности арендатора включить сумму арендной платы в базу для начисления страховых взносов.

При условии что сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физического лица нарастающим итогом с начала календарного года, не превышает 568 000 руб. (ч. 4, 5 ст. 8 Федерального закона N 212-ФЗ, Постановление Правительства РФ от 10.12.2012 N 1276 "О предельной величине



базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 1 января 2013 г."). В рассматриваемой ситуации исходим из условия, что сумма облагаемых взносами выплат по договору аренды за весь срок договора аренды не превышает указанную величину.

В рассматриваемой ситуации исходим из условия, что арендодатель не представил в организацию заявление на предоставление стандартных и профессиональных налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218 и ст. 221 НК РФ.

Об особенностях применения унифицированных форм первичных учетных документов с 01.01.2013 необходимо обратиться в ИБ Консультанта Плюс.

В рассматриваемой ситуации бухгалтерские записи по уплате НДФЛ в бюджет и страховых взносов во внебюджетные фонды приведены только в части сумм, начисленных по рассматриваемому договору.

### **10.7. Расчёты с подотчётными лицами**

Подотчетными лицами являются работники организации, получившие авансом наличные суммы денежных средств на предстоящие административно-хозяйственные, командировочные и прочие расходы.

Для выдачи наличных денег на расходы, связанные с осуществлением деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя, работнику под отчет (далее - подотчетное лицо) оформляется расходный кассовый ордер 0310002. Для выдачи под отчет наличных денег работник должен написать заявление в произвольной форме, в котором указываются: цель выдачи (на какие расходы); сумма наличных денег; срок, на который выдаются наличные деньги, дата. Заявление должно быть собственноручно подписано руководителем организации.

Подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет (или со дня выхода на работу) предъявить главному бухгалтеру (или бухгалтеру), а при их отсутствии - руководителю авансовый отчет с прилагаемыми подтверждающими документами. Авансовый отчет проверяется главным бухгалтером (или бухгалтером), а при их отсутствии - руководителем, утверждается руководителем, а затем по авансовому отчету осуществляется окончательный расчет в срок, установленный руководителем.

После проверки авансового отчета главный бухгалтер (бухгалтер) делает бухгалтерские проводки, отражающие суммы произведенных расходов. Руководитель предприятия утверждает расходы подотчетных сумм

Выдача наличных денег под отчет проводится при условии полного погашения подотчетным лицом задолженности по ранее полученной под отчет сумме наличных денег.

Вопрос о допустимости перечисления (возмещения) денежных средств на командировочные расходы на банковские счета работников - физических лиц, открытые для совершения операций с использованием расчетных (дебетовых) банковских карт ("зарплатных" карт), находится в области применения трудового законодательства и не относится к компетенции Банка России, определенной Федеральным законом "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)". В этой связи специальным письмом Федеральное казначейство пояснило, что не имеет правовых оснований для отказа в перечислении организациями командировочных расходов на банковские счета своих работников (физических лиц), открытые для совершения операций с использованием расчетных (дебетовых) банковских карт ("зарплатных" карт).

Командировочные расходы регулируются Трудовым Кодексом РФ, Налоговым Кодексом РФ, Постановлениями Правительства РФ, Постановлениями ФАС разных округов, письмами Минфина РФ и др.

При направлении работника в служебную командировку ему гарантируются сохранение места работы (должности) и среднего заработка, а также возмещение расходов, связанных со служебной командировкой.

В случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику:

расходы по проезду;

расходы по найму жилого помещения;

дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);

иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом.

Нормы возмещения командировочных расходов (в том числе за границей) определяются соответствующими Постановлениями Правительства РФ, приказами Минфина РФ или приказами (распоряжениями) отдельных ведомств.

Командировочные расходы, выданные в пределах норм, включаются в себестоимость продукции, сверх норм - за счет остаточной прибыли предприятия.

За время нахождения в командировке работнику сохраняется заработная плата по месту постоянной работы.

.Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на активно-пассивном счете 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

Счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами" предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные, командировочные и прочие расходы.

На выданные под отчет суммы счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами" дебетуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств. На

израсходованные подотчетными лицами суммы счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами" кредитуется в корреспонденции со счетами, на которых учитываются затраты и приобретенные ценности, или другими счетами в зависимости от характера произведенных расходов.

Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, отражаются по кредиту счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами" и дебету счету 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". В дальнейшем эти суммы списываются со счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" в дебет счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (если они могут быть удержаны из оплаты труда работника) или 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (когда они не могут быть удержаны из оплаты труда работника).

Аналитический учет по счету 71 "Расчеты с подотчетными лицами" ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

Счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами" корреспондирует со счетами:

по дебету: 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 91 Прочие доходы и расходы;

по кредиту: 07 Оборудование к установке, 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 15 Заготовление и приобретение материальных ценностей, 20 Основное производство, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 28 Брак в производстве, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 41 Товары, 44 Расходы на продажу, 45 Товары отгруженные, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 91 Прочие доходы и расходы, 94

Недостачи и потери от порчи ценностей, 97 Расходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки.

Выдача наличных денег *под отчет* на хозяйственно-операционные расходы регламентируется главой 4 Положения о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, утвержденного Банком России 12.10.2011 N 373-П.

В учете расчетов с работниками по подотчетным суммам следует рассмотреть:

- Выдача работнику подотчетная сумма в рублях на командировочные расходы
- Выдача работнику подотчетная сумма в иностранной валюте на командировочные расходы
- Выдача работнику подотчетная сумма на хозяйственно-операционные расходы.

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Организация поверенного лица применяет УСН. Эта организация делает расходы для поверенного лица на участие в судебном заседании, которое организуется в другом городе. Оплачиваются проезд в другой город и обратно. Расходы для поездки поверенного лица возмещаются доверителем, интересы которого представляет поверенный. (поверенное лицо). Возмещение указанных расходов предусмотрено договором поручения.

Сумма расходов, подтвержденная железнодорожными билетами, составила 590 руб. (в том числе НДС 90 руб.).

Поверенному для выполнения поручения доверителя выданы денежные средства под отчет в сумме 600 руб. Суточные не выплачиваются ввиду того, что продолжительность командировки составляет один день.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-поверенного, применяющей УСН, расходы на участие в судебном заседании (проезд в другой город и обратно), При

этом расходы возмещаются доверителем, интересы которого представляет поверенный.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Правоотношения сторон в рассматриваемой ситуации регулируются договором поручения (п 1 ст 971 Гражданского кодекса РФ).

Согласно п 2 ст 975 ГК РФ доверитель обязан, если иное не предусмотрено договором, возмещать поверенному понесенные издержки.

#### **Рассмотрим трудовые отношения**

В рассматриваемой ситуации работодатель обязан возместить работнику, направленному в служебную командировку, расходы на проезд (ч. 1 ст 168 Трудового кодекса РФ). Поскольку работник в день направления в командировку вернулся обратно, суточные за этот день ему не выплачиваются (п 11 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 N 749, ч 2 ст 166 ТК РФ).

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Затраты поверенного на оплату проезда должны быть компенсированы доверителем. В этой связи в бухгалтерском учете организация не признает в составе расходов понесенные ею затраты (п. п. 2, 3 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). Соответственно, при получении от доверителя суммы возмещения понесенных затрат организация не признает доходов (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

Расчеты с работником по выдаваемым ему под отчет наличным денежным средствам производятся в соответствии с п. п. 4.1- 4.4 Положения о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории

Российской Федерации, утвержденного Банком России 12.10.2011 N 373-П. В бухгалтерском учете эти расчеты отражаются с использованием счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу представить авансовый отчет. На основании данного авансового отчета, утвержденного руководителем организации, затраты, связанные с командировкой, отражаются как задолженность доверителя по их возмещению: по дебету счета учета расчетов с доверителем, например 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", в корреспонденции с кредитом счета 71. Неизрасходованная сумма должна быть возвращена работником в кассу организации (п 4.4 Положения о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

В общем случае командировочные расходы признаются в составе расходов на основании п.п. 1, 2 ст 346.16, п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ. В рассматриваемой ситуации организация-поверенный осуществляет данные расходы в интересах доверителя и за его счет. Следовательно, командировочные расходы и полученное возмещение не учитываются в целях налогообложения организацией-поверенным, применяющей УСН (п 1 ст 221, п 2 ст 346.16, п. 1 ст. 252 НК РФ).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций			Сумма,	Первичный
---------------------	--	--	--------	-----------

	Дебет	Кредит	руб.	документ
Выданы под отчет денежные средства сотруднику, командированному в целях представления в суде интересов доверителя	71	50	600	Приказ руководителя, Расходный кассовый ордер
Затраты на выполнение поручения отнесены на счет доверителя	76	71	590	Авансовый отчет
Возвращена в кассу неиспользованная сумма подотчетных средств (600 - 590)	50	71	10	Приходный кассовый ордер
Получено от доверителя возмещение расходов, связанных с исполнением его поручения	51	76	590	Договор поручения, Выписка банка по расчетному счету

## Ситуация 2

**Содержание ситуации** В утвержденном организацией положении о порядке возмещения командировочных расходов указано, что суточные выплачиваются работникам в размере 100 евро за каждый день нахождения в командировке на территории государства, входящего в Европейский союз.

Работнику, направленному в командировку в Германию сроком на четыре рабочих дня, на основании предварительного расчета выдано под отчет (в части выплаты суточных в иностранной валюте) 300 евро.

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

- на дату выдачи наличной иностранной валюты под отчет - 40,0 руб/евро;
- на дату утверждения авансового отчета - 40,5 руб/евро.

### Решения необходимые для принятия по данной ситуации

Необходимо определить, каким образом при направлении работника в заграничную командировку учитываются суточные, выплачиваемые ему в иностранной валюте сверх норм, установленных Налоговым кодексом РФ.



## Решения по ситуации

### Рассмотрим трудовые отношения

Служебная командировка – это поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы (ч. 1 ст. 166 Трудового кодекса РФ).

Срок командировки определяется работодателем с учетом объема, сложности и других особенностей служебного поручения (ч. 2 ст 166 ТК РФ, п. 4 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 N 749). В рассматриваемой ситуации работник направлен в командировку на четыре рабочих дня.

При направлении работника в служебную командировку ему гарантируется, в частности, возмещение дополнительных расходов, связанных с проживанием вне места постоянного жительства (суточные) (статьи 165, 167, 168 ТК РФ, п. 11 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки). Суточные возмещаются работнику за каждый день нахождения в командировке, включая выходные и нерабочие праздничные дни, а также за дни нахождения в пути, в том числе за время вынужденной остановки в пути (абз. 3 п. 11 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки).

При направлении работника в командировку за пределы территории РФ суточные в иностранной валюте выплачиваются ему в размерах, определяемых коллективным договором или локальным нормативным актом (ч. 2 ст 168 ТК РФ, абз. 2 п. 11, абз. 2 п. 16 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки).

Выплата суточных в иностранной валюте - это валютная операция, не запрещенная законодательством РФ (п. 16 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, п. 9 ч. 1 ст. 9 Федерального

закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле", Письмо Банка России от 30.07.2007 N 36-3/1381, Постановление Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 N 10840/07 по делу N А33-1127/2007).

При следовании работника с территории РФ дата пересечения государственной границы РФ включается в дни, за которые суточные выплачиваются в иностранной валюте, а при следовании на территорию РФ дата пересечения государственной границы РФ включается в дни, за которые суточные выплачиваются в рублях (п. 18 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки). То есть в рассматриваемой ситуации суточные в иностранной валюте выплачиваются работнику только за первые три дня командировки в сумме 300 евро (100 евро x 3 дн.). За четвертый день командировки суточные выплачиваются в рублях.

### **Рассмотрим порядок ведения кассовых операций**

При направлении работника в командировку ему выдается денежный аванс на оплату командировочных расходов, в том числе суточных (п. 10 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки).

Выдача наличных денег под отчет на командировочные расходы проводится по расходному кассовому ордеру (Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, утвержденного Банком России 12.10.2011 N 373-П). Расходный кассовый ордер оформляется согласно письменному заявлению подотчетного лица, составленному в произвольной форме и содержащему собственноручную надпись руководителя о сумме наличных денег и о сроке, на который выдаются наличные деньги, подпись руководителя и дату (п. 4.4 Положения о порядке ведения кассовых операций).

Про возвращении из командировки работник обязан в течение трех рабочих дней представить организации авансовый отчет об израсходованных в связи с командировкой суммах и произвести окончательный расчет по выданному ему

перед отъездом в командировку денежному авансу на командировочные расходы. К авансовому отчету прилагаются, в частности, документы о расходах, связанных с командировкой (абз. 1, 2 п. 26 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, абз. 2 п. 4.4 Положения о порядке ведения кассовых операций).

Сумма расходов в виде суточных рассчитывается на основании отметок о пересечении государственной границы РФ, сделанных пограничными органами в документах работника для въезда и выезда (п. 15 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки). Сумма суточных отражается непосредственно в авансовом отчете. Представление документов, подтверждающих расходование работником суточных, не требуется (Письмо Минфина России от 24.11.2009 N 03-03-06/1/770).

В срок, установленный руководителем, производятся следующие действия:

- проверка авансового отчета;
- его утверждение руководителем;
- окончательный расчет с работником по авансовому отчету.

### **Рассмотрим страховые взносы**

При оплате расходов на командировки работников за пределами территории РФ суточные в размере, определенном в локальном нормативном акте организации, не облагаются страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, а также страховыми взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (ч. 2 ст. 9 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования", п. 2 ст. 20.2 Федерального закона от 24.07.1998 N

125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний", см. также Письма ФСС РФ от 17.11.2011 № 14-03-11/08-13985, Минздравсоцразвития России от 06.08.2010 № 2538-19, п. 4 Письма ПФР от 29.09.2010 N 30-21/10260). На сегодняшний день не установлено каких-либо ограничений по размеру суточных для целей освобождения их от обложения страховыми взносами.

### **Рассмотрим налог на доходы физических лиц (НДФЛ)**

Для целей освобождения суточных от налогообложения НДФЛ соответствующее ограничение установлено. Так, при оплате работодателем работнику расходов на заграничные командировки в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные в сумме, не превышающей 2500 руб. за каждый день нахождения в командировке (п. 3 ст. 217 НК РФ).

Очевидно, что в данном случае выплаченные работнику суточные в иностранной валюте, в соответствии с утвержденным организацией положением о порядке возмещения командировочных расходов, превышают законодательно установленный норматив. Сумма такого превышения включается в налоговую базу по НДФЛ и облагается по ставке 13% (п. 1 ст. 210, п. 1 ст. 224 НК РФ, Письма Минфина России от 10.02.2011 № 03-04-06/6-22, от 29.10.2009 № 03-04-06-01/274, УФНС России по г. Москве от 30.11.2009 № 16-15/€125486).

Для целей обложения НДФЛ выплаченная работнику сумма в иностранной валюте пересчитывается в рубли по официальному курсу Банка России на дату фактического получения работником дохода в виде сверхнормативных суточных (п. 5 ст. 210 НК РФ). Вопрос о том, какая дата является датой получения работником такого дохода - дата выплаты ему суточных в иностранной валюте или дата утверждения авансового отчета, решается неоднозначно.

По общему правилу при получении доходов в денежной форме датой фактического получения дохода является день выплаты дохода работнику (пп. п. 1 ст. 223 НК РФ). Ранее Минфин России утверждал, что датой фактического

получения работником налогооблагаемого дохода в виде сверхнормативных суточных является дата выплаты суточных. То есть при расчете рублевой суммы налогооблагаемых сверхнормативных суточных Минфин России предписывал применять курс иностранной валюты к рублю, действующий на дату выплаты суточных (Письма Минфина России от 25.06.2010 № 03-04-06/6-135 от 01.02.2008 № 03-04-06-01/27

Однако в разъяснении Минфина России, которое дано в отношении рублевых сумм сверхнормативных суточных, указывается, что денежные средства, выданные работнику под отчет при направлении в командировку, не могут рассматриваться в качестве экономической выгоды и, соответственно, дохода до возвращения работника из командировки и утверждения руководителем организации представленного работником в установленном порядке авансового отчета исходя из фактического времени нахождения в командировке и имеющихся оправдательных документов (ст. 41 НК РФ, Письмо Минфина России от 14.01.2013 N 03-04-06/4-5). Из указанного Письма можно сделать вывод о том, что, поскольку доход в виде сверхнормативных суточных считается полученным работником на дату утверждения его авансового отчета, для целей налогообложения НДФЛ суточные в иностранной валюте должны пересчитываться по курсу на эту дату.

В рассматриваемой ситуации предполагается, что организация руководствуется более поздним разъяснением Минфина России и сложившейся судебной практикой, т.е. признает датой получения работником дохода дату утверждения его авансового отчета. По курсу на эту дату и пересчитываются суточные, выданные работнику в иностранной валюте. Таким образом, сумма дохода работника в виде сверхнормативных суточных составляет 4650 руб. (300 евро x 40,5 руб/евро - 2500 руб. x 3 дн.), и НДФЛ удерживается в размере 605 руб. (4650 руб. x 13%).

Соответственно, организация, являющаяся источником выплаты доходов

работнику, признается налоговым агентом (п. 1 ст. 24, п. 1 ст. 226 НК РФ). Она обязана удержать исчисленную ею сумму НДФЛ непосредственно из доходов работника при их фактической выплате (п.п. 2, 4 ст. 226 НК РФ). В соответствии с избранной организацией точкой зрения сумма НДФЛ со сверхнормативных суточных может быть удержана только при очередной выплате работнику какого-либо дохода, например заработной платы.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

При выдаче наличных денежных средств в иностранной валюте под отчет работнику у организации не возникает расхода. Выданная сумма рассматривается как аванс в счет оплаты предстоящих командировочных расходов (п.п. 3, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). Выданная работнику сумма пересчитывается в рубли по курсу евро, действующему на дату ее выдачи, и отражается записью по дебету счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами" и кредиту счета 50 "Касса", субсчет 50-1 "Касса организации" (Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденного Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Дебиторская задолженность работника, возникшая при выдаче ему аванса, в дальнейшем в связи с изменением курса евро не пересчитывается, курсовых разниц по расчетам с работником в бухгалтерском учете организации не возникает (п. 10 абз. 4 п. 3 ПБУ 3/2006).

На дату утверждения авансового отчета дебиторская задолженность работника погашается. При этом сумма суточных в зависимости от цели командировки относится с кредита счета 71 в дебет одного из следующих счетов:

20 "Основное производство" - если командировка связана с основной

производственной деятельностью организации;

23 "Вспомогательные производства" - если командировка связана с деятельностью вспомогательного производства;

25 "Общепроизводственные расходы" - если командировка связана с вопросами обслуживания основных и вспомогательных производств организации;

26 "Общехозяйственные расходы" - если командировка связана с управленческими нуждами организации;

29 "Обслуживающие производства и хозяйства" - если командировка связана с деятельностью обслуживающих производств и хозяйств;

44 "Расходы на продажу" - если командировка связана со сбытом продукции (товаров, работ, услуг) организации или если организация является торговой (Инструкция по применению Плана счетов);

91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", - если командировка связана с защитой интересов организации в судах, с ликвидацией последствий чрезвычайных ситуаций и т.п.;

08 "Вложения во внеоборотные активы" - если командировка связана с приобретением (созданием) объекта основных средств или нематериального актива;

10 "Материалы" или 41 "Товары" - если командировка связана с приобретением (созданием) материально-производственных запасов (МПЗ).

Соответственно, в первых шести случаях сумма суточных включается в бухгалтерском учете организации в состав расходов по обычным видам деятельности на дату утверждения авансового отчета (п.п. 5, 16 ПБУ 10/99). Если же командировка работника связана с защитой интересов организации в судах, с ликвидацией последствий чрезвычайных ситуаций и тому подобным, то сумма суточных рассматривается как прочий расход на основании п.п. 11, 13, 16 ПБУ 10/99. Во всех этих случаях сумма признаваемого расхода определяется в рублях исходя из курса евро, установленного на дату выдачи работнику суточных (абз. 2

п. 9 ПБУ 3/2006). В дальнейшем в связи с изменением курса евро сумма признанного расхода не пересчитывается (п. 10 ПБУ 3/2006).

Если командировка связана с приобретением (созданием) объекта основных средств или нематериального актива, то сумма суточных формирует первоначальную стоимость этого объекта (п.п. 7, 8 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, п.п. 8, 9 Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утвержденного Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н).

Если командировка связана с приобретением (созданием) МПЗ, сумма суточных формирует фактическую себестоимость этих МПЗ (п. 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н).

Для целей определения первоначальной стоимости объекта основных средств или нематериального актива, фактической себестоимости МПЗ суточные пересчитываются в рубли по курсу евро, установленному на дату выдачи их работнику (абз. 2 п. 9 ПБУ 3/2006). В дальнейшем в связи с изменением курса евро сумма суточных не пересчитывается (п. 10 ПБУ 3/2006).

НДФЛ с суммы суточных удерживается при выплате работнику очередной заработной платы, что отражается записью по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

В настоящее время не установлено каких-либо ограничений по размеру суточных для целей учета их при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Расходы в виде суточных признаются полностью в том размере, который определен в локальном нормативном акте организации.

При выдаче работнику аванса на командировку в налоговом учете организации не возникает расходов (абз. 2 п 1 ст 252 НК РФ).



Сумма суточных, выданных в иностранной валюте, учитывается для целей налогообложения в рублевой оценке по курсу евро, установленному на дату выдачи работнику аванса, и в дальнейшем в связи с изменением курса евро не переоценивается (п 5 ст 252, п 10 ст 272 НК РФ). Курсовых разниц по расчетам с работником в налоговом учете организации не возникает (п 11 ст 250, п 1 ст 265 НК РФ).

Объекты основных средств и нематериальных активов в целях применения гл 25 НК РФ отнесены к амортизируемому имуществу (п 1 ст 256, п. п. 1, 3 ст 257 НК РФ). В связи с этим, если командировка связана с приобретением (созданием) объекта основных средств или нематериального актива, то суточные не признаются расходами в период утверждения авансового отчета работника (п 5 ст 270 НК РФ). В этом случае рублевая сумма суточных включается в первоначальную стоимость приобретаемого (создаваемого) объекта основных средств или нематериального актива (п. п. 1, 3 ст. 257 НК РФ).

В ситуации, если командировка связана с приобретением МПЗ, то рублевая сумма суточных, начисленная командированному работнику, может быть включена в стоимость приобретения этих МПЗ на основании п 2 ст 254 НК РФ. В остальных случаях, когда командировка не связана с приобретением (созданием) объекта основных средств, нематериального актива или МПЗ, выплаченные работнику суточные (в рублевой оценке) включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на дату утверждения авансового отчета (п 1 ст 264, п 7 ст 272 НК РФ).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату выдачи работнику под отчет денежных средств				

(курс евро - 40,0 руб/евро)				
Выданы работнику денежные средства (суточные) в иностранной валюте (300 x 40,0)	71	50-1	12 000	Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку, Расходный кассовый ордер
На дату утверждения авансового отчета (курс евро - 40,5 руб/евро)				
Отражены командировочные расходы (в части суточных)	20 (44) 91-2 08, 10 и др.	71	12 000	Авансовый отчет
На дату очередной выплаты заработной платы работнику				
Удержан НДФЛ с суммы выплаченных работнику суточных	70	68	605	Регистр налогового учета (Налоговая карточка)

С 01.01.2013 в силу ч. 4 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации (в частности, форма АО-1 "Авансовый отчет"), не являются обязательными к применению (Информация Минфина России N ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"). Руководитель может утвердить применение самостоятельно разработанных в организации форм (с учетом требований к обязательным реквизитам первичных документов, установленных ч. 2 ст. 9 Федерального закона N 402-ФЗ), и применять имеющиеся унифицированные формы. В рассматриваемой ситуации исходим из предположения, что руководителем организации утверждено применение для целей бухгалтерского учета унифицированных форм первичной учетной

документации.

Вместе с тем обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов, например кассовые документы, в том числе унифицированная форма КО-2 "Расходный кассовый ордер" (Информация Минфина России N ПЗ-10/2012, п. 1.8 Положения о порядке ведения кассовых операций).

Для учета поступающих (выдаваемых из кассы) наличных денежных средств в иностранной валюте считаем целесообразным ведение отдельной кассовой книги (унифицированная форма КО-4 "Кассовая книга").

Следует также отметить, что по общему правилу при определении налоговой базы по НДФЛ сумма доходов, подлежащих налогообложению по налоговой ставке, установленной п. 1 ст. 224 НК РФ, уменьшается на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218-221 НК РФ (п. 3 ст. 210 НК РФ). В данном случае НДФЛ рассчитан без учета каких-либо налоговых вычетов.

### **Ситуация 3.**

**Содержание ситуации.** Работник (подотчетное лицо) приобрел товары для хозяйственных нужд организации. Товары приобретены в магазине розничной торговли. Работник представил в бухгалтерию авансовый отчет с приложением кассового чека, выданного в магазине. В кассовом чеке отдельной строкой выделена сумма НДС. Счет-фактура розничным магазином не выдавался. Стоимость хозяйственных товаров, предназначенных для обеспечения нормальных условий труда в помещениях организации (средств для уборки помещений, гигиенических средств), составила 2950 руб. (в том числе НДС 450 руб.). В месяце приобретения все хозяйственные товары переданы для использования.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете приобретение товаров для хозяйственных нужд организации в магазине розничной торговли. Покупки произведены работником организации на выданные ему под отчет денежные средства.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим порядок ведения кассовых операций**

Выдача наличных денег из кассы под отчет на расходы, связанные с осуществлением деятельности организации, производится на основании заявления подотчетного лица, составленного в произвольной форме. Заявление должно содержать собственноручную надпись руководителя о сумме наличных денег и о сроке, на который выданы наличные деньги, личную подпись руководителя и дату (п. 4.4 Положения о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, утвержденного Банком России 12.10.2011 N 373-П).

Отметим, что выдача наличных денег под отчет проводится при условии полного погашения подотчетным лицом задолженности по ранее полученной под отчет сумме наличных денег (п. 4.4 Положения о порядке ведения кассовых операций).

На основании заявления подотчетного лица оформляется Расходный кассовый ордер (унифицированная форма №КО-2, утвержденная Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88) (п.п. 1.8, 4.1, 4.4 Положения о порядке ведения кассовых операций). Расходный кассовый ордер должен быть подписан руководителем и главным бухгалтером или бухгалтером (в случае отсутствия главного бухгалтера или бухгалтера - руководителем, кассиром) (п.п. 2.2, 1.6 Положения о порядке ведения кассовых операций). При выдаче кассиром наличных денег подотчетное лицо указывает получаемую сумму наличных денег и подписывает расходный кассовый ордер (п. 4.3 Положения о порядке ведения кассовых операций).

В срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на

который выданы наличные деньги под отчет, подотчетное лицо обязано предъявить Авансовый отчет (унифицированная форма АО-1, утвержденная Постановлением Госкомстата России от 01.08.2001 N 55) об израсходованных суммах с приложением подтверждающих документов (в данном случае таким документом является кассовый чек магазина). Проверка авансового отчета, его утверждение руководителем и окончательный расчет по авансовому отчету осуществляются в срок, установленный руководителем (п. 4.4 Положения о порядке ведения кассовых операций).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

По общему правилу суммы НДС, уплаченные при приобретении товаров для хозяйственных нужд организации, подлежат налоговым вычетам на основании счетов-фактур, выставленных продавцами (ст. 172 Налогового кодекса РФ).

В данном случае организация приобретает через подотчетное лицо в магазине розничной торговли хозяйственные товары, необходимые для осуществления деятельности организации. При этом продавец счет-фактуру не выставил, а сумму НДС выделил отдельной строкой в кассовом чеке.

Заметим, что обязанность продавца (в рассматриваемой ситуации - розничного магазина) по выставлению счетов-фактур, установленная п.п. 3, 4 ст. 168 НК РФ, считается исполненной при выдаче кассового чека (п. 7 ст. 168 НК РФ).

Случаи, когда вычеты могут производиться без счета-фактуры на основании иных документов, перечислены в п.п. 3, 6-8 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ). Приобретение товаров у организации розничной торговли к указанным случаям не относится.

Минфин России высказывает мнение, согласно которому при приобретении товаров у организаций розничной торговли кассовый чек не является основанием для принятия НДС к вычету, вычет НДС производится только при наличии счета-фактуры продавца (см., например, Письмо от 03.08.2010 N 03-07-11/335).

В то же время Президиум ВАС РФ сделал вывод о правомерности применения налогового вычета по НДС по товарам, приобретенным в организации розничной торговли за наличный расчет, при отсутствии счета-фактуры продавца на основании кассового чека с выделенной суммой НДС (Постановление Президиума ВАС РФ от 13.05.2008 N 17718/07 по делу N А40-13151/06-98-80). Данная позиция поддерживается рядом нижестоящих судов.

Таким образом, вопрос о применении налогового вычета без счета-фактуры при приобретении товаров за наличный расчет у предприятий розничной торговли является спорным и подробно рассмотрен в Энциклопедии спорных ситуаций по НДС.

В рассматриваемой ситуации исходим из условия, что организация, руководствуясь разъяснениями официальных органов, придерживается более безопасной позиции и не принимает к вычету сумму "входного" НДС по приобретенным хозяйственным товарам, выделенную в чеке контрольно-кассовой машины (ККМ), поскольку соответствующий счет-фактура продавцом выставлен не был.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Бухгалтерские записи по отражению в учете выдачи денежных средств работнику под отчет для приобретения товаров для хозяйственных нужд, а также принятию к учету приобретенных материально-производственных запасов (МПЗ) и их передаче для использования производятся в порядке, установленном Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, и приведены в нижеследующей таблице проводок.

Приобретенные хозяйственные товары принимаются к учету в качестве МПЗ по фактической себестоимости, которой признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (п.п. 2, 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-

производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н). Поскольку в данном случае НДС по приобретенным хозяйственным товарам не принимается организацией к вычету (т.е. является невозмещаемым налогом), фактической себестоимостью, по которой товары принимаются к учету, признается цена, уплаченная продавцу, с учетом НДС (абз. 3, 6 п. 6 ПБУ 5/01).

На дату передачи указанных МПЗ для использования в хозяйственных целях их фактическая себестоимость признается расходом по обычным видам деятельности (п.п. 5, 7, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, п.п. 90, 93 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ расходами для целей налогообложения прибыли признаются любые обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком, при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В рассматриваемой ситуации затраты на приобретение хозяйственных товаров являются экономически оправданными, поскольку произведены для обеспечения нормальных условий труда, а именно для поддержания чистоты и соблюдения гигиены в помещениях организации. Документальным подтверждением произведенных затрат являются авансовый отчет работника и приложенный к нему кассовый чек розничного магазина. Таким образом, затраты на приобретение хозяйственных товаров удовлетворяют всем критериям признания расходов, предусмотренным п. 1 ст. 252 НК РФ, и могут быть учтены в составе расходов для целей налогообложения прибыли.

Расходы на приобретение хозяйственных товаров можно отнести к материальным расходам в силу п 1 ст. 254 НК РФ как расходы на приобретение материалов, используемых на другие производственные и хозяйственные нужды (в том числе на содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели). По данному вопросу см. Письмо Минфина России от 11.04.2007 N 03-03-06/1/229.

В то же время расходы на хозяйственные товары могут включаться в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании пп 7 п 1 ст. 264 НК РФ как расходы на обеспечение нормальных условий труда (Письмо УФНС России по г. Санкт-Петербургу от 03.04.2006 N 02-05/07859@).

Дополнительно по данному вопросу см. Энциклопедию спорных ситуаций по налогу на прибыль ИБ Консультанта плюс.

Если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты (п. 4 ст. 252 НК РФ).

Независимо от применяемого организацией метода налогового учета доходов и расходов указанные расходы признаются по мере передачи хозяйственных товаров для их использования (пп 1, 2 ст. 272, п. 3 ст. 273 НК РФ).

Как правило, материальные расходы, предусмотренные п. 1 ст. 254 НК РФ, а также прочие расходы, связанные с производством и реализацией, предусмотренные п 1 ст 264 НК РФ, признаются косвенными расходами, если такой порядок предусмотрен учетной политикой организации (п 1 ст 318 НК РФ). Косвенные расходы в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода (п 2 ст 318 НК РФ).

В соответствии с п 1 ст 270 НК РФ сумма НДС, предъявленная продавцом (выделенная в чеке ККМ отдельной строкой) и не принятая к вычету по причине отсутствия счета-фактуры, в целях налогообложения расходом не признается (за



исключением случаев, перечисленных в п 2 ст 170 НК РФ). Отсутствие у организации счета-фактуры продавца, подтверждающего ее право на применение вычета по НДС, п 2 ст 170 НК РФ не предусмотрено. Следовательно, в рассматриваемом случае стоимость приобретенных подотчетным лицом хозяйственных товаров включается в состав расходов без учета суммы НДС, выделенной в кассовом чеке (Письмо Минфина России от 24.04.2007 N 03-07-11/126, а также Практическое пособие по налогу на прибыль).

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

Расходы в сумме НДС, выделенной в чеке ККМ, признаются в бухгалтерском учете, но не учитываются для целей налогообложения прибыли. В связи с этим при признании указанных расходов в бухгалтерском учете у организации возникают постоянная разница и соответствующее ей постоянное налоговое обязательство (ПНО) (п.п. 4, 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н).

Бухгалтерские записи по отражению в учете ПНО производятся в порядке, установленном Инструкцией по применению Плана счетов, и приведены в нижеследующей таблице проводок.

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Выданы из кассы денежные средства под отчет	71	50	2 950	Расходный кассовый ордер
Приобретенные хозяйственные товары приняты на учет в составе МПЗ	10-9	71	2 950	Приходный ордер, Авансовый отчет

Хозяйственные товары переданы для использования по назначению	26	10-9	2 950	Требование-накладная
Отражено ПНО (450 x 20%)	99	68	90	Бухгалтерская Справка-расчет

Следует отметить, что в соответствии с п. 6 ст 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам) соответствующая сумма НДС включается в указанные цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма НДС не выделяется.

Кроме того, если организация розничной торговли получает наличные денежные средства от физического лица, являющегося представителем организации, то п. 7 ст. 168 НК РФ не применяется и продавец при получении предоплаты, помимо выдачи кассового чека, выставляет счет-фактуру (Письмо УФНС России по г. Москве от 04.11.2004 N 24-11/71008). При этом физическое лицо должно предъявить доверенность, выписанную организацией-покупателем (ст. 185 ГК РФ).

Для более широкого рассмотрения темы по расчетам с подотчетными лицами рекомендуется обратиться в Информационный банк Справочно-поисковой системы (СПС) «КонсультантПлюс».

## 10.8. Расчеты с персоналом по прочим операциям

Для учета всех видов расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами, предназначен счет **73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"**.

К счету 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" могут быть открыты субсчета.

73-1 Расчеты по предоставленным займам

### 73-2 Расчеты по возмещению материального ущерба и др.

На субсчете 73-1 Расчеты по предоставленным займам отражаются расчеты с работниками организации по предоставленным им займам (например, на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и др.).

По дебету счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" отражается сумма предоставленного работнику организации займа в корреспонденции со счетом 50 "Касса" или 51 "Расчетные счета".

На сумму платежей, поступивших от работника-заемщика, счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" кредитуется в корреспонденции со счетами 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (в зависимости от принятого порядка платежа).

На субсчете 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" учитываются расходы по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

В дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, относятся с кредита счетов 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и 98 "Доходы будущих периодов" (за недостающие товарно-материальные ценности), 28 "Брак в производстве" (за потери от брака продукции) и др.

По кредиту счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" записи производятся в корреспонденции со счетами: учета денежных средств - на суммы внесенных платежей; 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - на суммы удержаний из сумм по оплате труда; 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" - на суммы списанных недостач при отказе во взыскании ввиду необоснованности иска.

Аналитический учет по счету 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" ведется по каждому работнику организации.

Счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" корреспондирует со счетами:

по дебету: 23 Вспомогательные производства, 28 Брак в производстве, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 57 Переводы в пути, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 71 Расчеты с подотчетными лицами 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 81 Собственные акции (доли), 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), 91 Прочие доходы и расходы, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 98 Доходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки;

по кредиту: 41 Товары, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 91 Прочие доходы и расходы, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 99 Прибыли и убытки.

В качестве пособия по корреспонденции счетов по счету 73 рекомендуются «Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций», утвержденные Приказом Минсельхоза РФ от 29.01.2002 N 68 (Счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям").

Представляем в табличной форме основные типовые хозяйственные операции и первичные документы их оформлению по дебету и кредиту счета 73.

Счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"				
Операции по дебету счета				
1.	Выдана работникам организации форменная одежда за плату	73	10	накладная внутрихозяйственного назначения, ведомость выдачи форменной одежды

2.	Начислена задолженность по возмещению нанесенного материального ущерба основным, вспомогательному и обслуживающим производством (потрава посевов, порча продукции и т.п.)	73	20, 23, 29	бухгалтерская справка
3.	Списаны потери от брака за счет материально ответственных лиц	73	28	бухгалтерская справка
4.	Выданы займы работникам организации: - наличными из кассы - путем перечислений со счетов организации	73 73	50 51, 52, 55	расходный кассовый ордер (ф. №КО-2), выписка банка
5.	Выплачена арендная плата за земельные доли работникам сельскохозяйственной организации	73	50	расходный кассовый ордер (ф. № КО-2)
6.	Выданы займы работникам путем перечислений переводами	73	57	квитанции почтовых отделений
7.	Отнесены на счет виновных лиц суммы, ранее числящиеся как переводы в пути (предоставление фальшивых документов и т.п.)	73	57	решения судебных органов, приказ руководителя
8.	Предоставлены займы работникам путем индоссирования векселей, полученных от покупателей и заказчиков. Одновременно дебет счета 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные"	73	62	акт передачи векселей, договор займа
9.	Списана дебиторская задолженность по поставкам продукции на виновных лиц, ответственных за доставку (при обнаружении потерь во время транспортировки и т.п.)	73	62	претензии покупателей
10.	Удержан налог на доходы физических лиц с дохода, полученного в виде арендной платы за землю	73	68	расчет налога на доходы физических лиц, расчетно-платежная ведомость (ф. № Т-49), расчетная ведомость (ф. № Т-51)

11.	Начислена задолженность по единому социальному налогу по расчетам с виновными лицами	73	69	расчет единого социального налога, расчетно-платежная ведомость (ф. № Т-49), расчетная ведомость (ф. № Т-51)
12.	Начислены суммы к возмещению, ранее полученные в завышенном размере из фонда социального страхования	73	69	бухгалтерская справка
13.	Отнесена задолженность по подотчетным суммам на расчеты с персоналом (незаконные расходы из выручки, недостачи выручки от продажи на продовольственном рынке; расходы по предъявленным оправдательным документам и т.п.)	73	71	приказ руководителя, заявления подотчетных лиц
14.	Отражены суммы страховых платежей по личному страхованию	73	76	договор страхования, расчеты страховых платежей
15.	Отражена задолженность работников по прочим операциям (займы, возмещение материального ущерба и т.п.) при переводе их из обособленного подразделения в другое	73	79	приказ о переводе работников, бухгалтерская справка
16.	Отражена задолженность работников при перепродаже собственных акций и долей внутри организации	73	91	акт передачи акций
17.	Погашена задолженность по арендной плате за земельные доли работником организации путем выдачи продукции, животных, материалов, товаров и т.п. Одновременно: дебет счета 90, кредит счетов 10,, 11, 41, 43	73	90	ведомость выдачи продукции
18.	Отражена задолженность по процентам за полученные займы	73	91	расчет процентов, бухгалтерская справка
19.	Отнесены на виновных лиц суммы недостач: - в пределах балансо-	73	94	приказ руководителя, решения судебных органов

	вой стоимости - разница между взис- киваемой суммой и ба- лансовой стоимостью	73	98	
20.	Отражены предстоящие поступления по недостачам, выявленным в прошлые годы	73	98	приказ руководителя, решения судебных органов
21.	Отнесены на виновных лиц суммы возмещения потерь от чрезвычайных событий, аварий, пожаров и т.п.	73	99-4	решения судебных органов
Операции по кредиту счета				
22.	Начислена арендная плата за арендованные земельные доли у работников сельскохозяйственной организации	20	73	ведомость начисления арендной платы
23.	Оприходованы жилые дома, построенные за счет кредита работникам, выбывшим с предприятия и не погасившим ссуду	41	73	акт оприходования жилых домов
24.	Возмещен ущерб виновными лицами (недостач, потерь) аналогичными товарами	41	73	акты оприходования товаров
25.	Погашение задолженности по ссудам и займам: - наличными в кассу - путем удержаний из оплаты - путем внесения на счета организации	50 70 51, 52, 55	73 73 73	приходный кассовый ордер (ф. №КО-1), расчетно-платежная ведомость (ф. № Т-49), расчетная ведомость (ф. № Т-51), выписки банка
26.	Погашена задолженность по недостачам и потерям; возмещен брак, стоимость потравы посевов и т.п.: - наличными в кассу - путем удержаний из оплаты - путем внесения на счета организации	50 70 51, 52, 55	73 73 73	приходный кассовый ордер (ф. № КО-1), расчетно-платежная ведомость (ф. Т-49), расчетная ведомость (ф. №Т-51), выписки банка
27.	Погашена задолженность работников по прочим операциям (оплата выкупленных акций и долей, форменной одежды и т.п.)	50, 51, 52, 55	73	расчетно-платежная ведомость (ф. №Т-49), расчетная ведомость (ф. №Т-51)

28.	Отражены суммы страховых возмещений при наступлении страхового случая по договору страхования работников	76	73	извещение страховой компании
29.	Списана нереальная к получению задолженность по прочим операциям. Одновременно: дебет забалансового счета 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных кредиторов"	91	73	акты о несостоятельности должника, приказ руководителя
30.	Начислены отрицательные суммовые разницы по договору займа, предоставленного в условных единицах	91	73	бухгалтерская справка
31.	Списываются суммы недостач при отказе во взыскании ввиду необоснованности иска	91	73	решение судебных органов, бухгалтерская справка
32.	Списана задолженность по прочим операциям (кредиты, займы, недостачи и т.п.) в связи с чрезвычайными событиями (гибель должников во время аварий, пожаров и т.п.)	99-5	73	приказ руководителя, бухгалтерская справка

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Организация-заимодавец, применяющая УСН, предоставила беспроцентный заем работнику. Заем предоставлен в сумме 600 000 руб. сроком на шесть месяцев. По истечении срока действия договора заем возвращен работником

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-заимодавца, применяющей УСН, предоставление беспроцентного займа работнику.

### **Решения по ситуации**

### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**



По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей (п. 1 ст. 807 Гражданского кодекса РФ).

Условие о предоставлении займа без уплаты процентов за пользование заемными средствами должно быть зафиксировано в договоре займа (п. п. 1, 3 ст. 809 ГК РФ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Денежные средства, переданные заемщику по договору займа, а также возвращенные заемщиком, в бухгалтерском учете не признаются расходами и доходами организации (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

В бухгалтерском учете сумма беспроцентного займа, предоставленного работнику, отражается по дебету счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 73-1 "Расчеты по предоставленным займам", и кредиту счета 50 "Касса" либо кредиту счета 51 "Расчетные счета" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

Переданные (полученные в погашение) по договору займа денежные средства не учитываются в составе расходов (доходов) при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН (статьи 346.15, 251, 346.16 Налогового кодекса РФ).

### **Рассмотрим налог на доходы физических лиц (НДФЛ)**

Материальная выгода от экономии на процентах за пользование заемными средствами для работника является доходом, облагаемым НДФЛ (статьи 210 и 212 НК РФ).

Организация-заимодавец, предоставившая беспроцентный заем работнику, является налоговым агентом и обязана исчислить, удержать и уплатить в бюджет сумму НДФЛ (статьи 346.11, 226, 212 НК РФ).

При этом налоговая база определяется как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из  $\frac{2}{3}$  действующей ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора (статья 212 НК РФ).

При получении дохода в виде материальной выгоды дата фактического получения дохода определяется как день уплаты процентов (ст. 223 НК РФ). В рассматриваемой ситуации работнику предоставлен беспроцентный заем.

По мнению Минфина России, в таком случае фактической датой получения дохода следует считать дату возврата заемных средств (Письма от 21.07.2008 №03-04-06-01/217, от 25.06.2008 № 03-04-06-01/190, от 20.06.2008 № 03-04-05-01/240, от 08.04.2008 № 03-04-05-01/101, от 26.03.2008 № 03-04-05-01/83).

В рассматриваемой ситуации налоговая база по НДФЛ составит 15 500 руб.  $((600\ 000 \text{ руб.} \times (\frac{2}{3} \times 7,75\%) / 12 \text{ мес.} \times 6 \text{ мес.})$ , где 7,75% (условно) - ставка рефинансирования ЦБ РФ, установленная на дату возврата займа). Исчисление НДФЛ производится по ставке 35% (п. 2 ст 224 НК РФ).

НДФЛ может быть удержан организацией-заимодавцем при выплате заработной платы, при этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты (п 4 ст 226 НК РФ). Сумму НДФЛ, удержанную с материальной выгоды, организация обязана перечислить в бюджет не позднее дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога (п 6 ст 226 НК РФ).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерская запись на дату предоставления займа				
Предоставлен заем работнику организации	73-1	50 (51)	600 000	Договор займа, Расходный кассовый ордер, Выписка банка по расчетному счету
Бухгалтерские записи на дату возврата займа				
Отражен возврат займа работником	50 (51)	73-1	600 000	Договор займа, Приходный Кассовый ордер, Выписка банка по расчетному счету
Удержан НДФЛ с полученной работником материальной выгоды (15 500 x 35%)	70	68	5 425	Регистр налогового учета (Налоговая карточка)

По рассматриваемым операциям следует отметить, что материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование заемными средствами, направленными на новое строительство или приобретение жилья на территории РФ, освобождается от обложения НДФЛ, если налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета (п 1 ст 212 НК РФ).

Предельный размер расчетов наличными деньгами в рамках одного договора займа между юридическими лицами, а также между юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем не должен превышать 100 000 руб. (п 1 Указания Банка России от 20.06.2007 N 1843-У). Данное ограничение не распространяется на наличные расчеты по договору займа между организацией и физическим лицом (работником). Кроме того, не разрешается выдача займа за

счет наличных денег, поступивших в кассу организации в качестве выручки (п 5 Разъяснений по вопросам применения Указания Банка России от 20 июня 2007 года N 1843-У "О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или в кассу индивидуального предпринимателя" (Приложение к Письму Банка России от 04.12.2007 N 190-Т).

При осуществлении расчетов по договору займа контрольно-кассовая техника не применяется (Письмо Минфина России от 21.02.2008 N 03-11-05/40, Письмо УФНС России по г. Москве от 19.03.2007 N 22-12/24267).

## **Ситуация 2.**

**Содержание ситуации.** Арендодателем автомобиля является работник организации. Организация применяет УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов".

Ежемесячная сумма арендой платы составляет 5000 руб. и выплачивается по окончании каждого месяца аренды из кассы организации.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-арендатора расходы на аренду автомобиля, используемого в основной деятельности (оказание автотранспортных услуг).

### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

По договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (ст 606 Гражданского кодекса РФ). Порядок, условия и сроки внесения арендатором платы за аренду определяются договором аренды (п 1 ст 614 ГК РФ).

Арендодателем может являться собственник имущества, в том числе и гражданин (физическое лицо) (ст 608 ГК РФ). При этом заметим, что в случаях, когда сдача в аренду физическим лицом собственного имущества не содержит

признаков предпринимательской деятельности, это физическое лицо не обязано регистрироваться в качестве индивидуального предпринимателя (по данному вопросу см. Письма Минфина России от 14.01.2005 № 03-05-01-05/3, от 22.09.2006 №03-05-01-03/125, УФНС России по г. Москве от 25.01.2008 № 18-12,3,005988).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Плата за аренду имущества, используемого в основной деятельности, является для организации расходом по обычным видам деятельности и признается ежемесячно в сумме арендной платы, установленной договором аренды, приходящейся на текущий месяц аренды (Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Для учета расчетов с арендодателем - работником организации может использоваться счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

Платежи за аренду имущества производственного назначения включаются в состав расходов при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, на основании п 1 ст 346.16 Налогового кодекса РФ. Признание указанных расходов в данном случае производится в том периоде, в котором арендная плата за истекший месяц аренды выплачена арендодателю (п 2 ст 346.17 НК РФ).

Согласно п 2 ст 346.16 НК РФ необходимым условием для признания расходов является соответствие этих расходов критериям, приведенным в п 1 ст 252 НК РФ, то есть расходы должны быть документально подтверждены, обоснованны и осуществлены для деятельности, направленной на получение дохода.

При этом документальным подтверждением расходов на аренду для целей налогообложения являются заключенный договор аренды, содержащий порядок выплаты арендных платежей, а также документы, подтверждающие выплату арендной платы. При этом ежемесячного составления каких-либо иных документов (счетов, актов оказанных услуг по договору аренды) для указанных целей не требуется (Письмо Минфина России от 06.10.2008 N 03-03-06/1/559).

### **Рассмотрим налог на доходы физических лиц (НДФЛ)**

Доходы, получаемые физическим лицом от сдачи имущества в аренду, облагаются НДФЛ (ст. 208 и 209 НК РФ).

Организация, выплачивающая указанные доходы, признается налоговым агентом и обязана исчислить НДФЛ, удержать его из доходов налогоплательщика при их фактической выплате и уплатить НДФЛ в бюджет (п 4 ст 226 НК РФ). Исчисление НДФЛ в данном случае производится по налоговой ставке 13% (п 1 ст 224 НК РФ).

Результаты анализа рассматриваемой ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Ежемесячно на конец текущего месяца аренды <*>				
Признаны расходы в виде арендной платы за текущий месяц	20	73	5 000	Договор аренды, Бухгалтерская Справка
На дату выплаты арендной платы				
Удержан НДФЛ с дохода работника в виде арендной платы	73	68	650	Регистр налогового учета (Налоговая

(5000 x 13%)				карточка)
Выплачена работнику арендная плата за вычетом удержанного НДФЛ (5000 - 650)	73	50	4 350	Расходный кассовый ордер

Следует отметить, что арендованное имущество должно быть принято организацией на забалансовый учет на счет 001 "Арендованные основные средства" в оценке, указанной в договоре аренды (Инструкция по применению Плана счетов). В данной схеме бухгалтерские записи по забалансовому счету 001 не приводятся.

Для более детального рассмотрения темы учета по счету 73 рекомендуется обратиться к ИБ СПС «Консультант Плюс».

### 10.9. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами

Расчеты с разными дебиторами и кредиторами возникают по различным причинам. Организация обязуется быть посредником между работниками и третьими лицами, организациями, учреждениями (по исполнительным листам, по ссудам молодым семьям, на строительство садовых домиков). Организация хранит своевременно неполученную заработную плату работников; ведет расчеты по претензиям, по возмещению материального ущерба и т.п.

Расчеты с разными дебиторами и кредиторами учитываются на счетах 60, 62, 63, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76.

Однако, для расчетов с разными дебиторами и кредиторами в Плане счетов открыт специальный счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, который" используется в следующих случаях:

- для обобщения информации о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами, не упомянутыми (не отражаемые) на счетах 60-75

- по имущественному и личному страхованию
- по претензиям
- по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов, и др.

К счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" могут открываться следующие субсчета:

76-1 Расчеты по имущественному и личному страхованию

76-2 Расчеты по претензиям

76-3 Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам

76-4 Расчеты по депонированным суммам и др.

На субсчете 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обязательному медицинскому страхованию) организации, в котором организация выступает страхователем.

Исчисленные суммы страховых платежей отражаются по кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) или других источников страховых платежей.

Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям отражается по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

В дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" списываются потери по страховым случаям (уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей и т.п.) с кредита счетов учета производственных запасов, основных средств и др. По дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" также отражается сумма страхового возмещения, причитающаяся по договору



страхования работника организации в корреспонденции со счетом 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям". Суммы страховых возмещений, полученных организациях от страховых организаций в соответствии с договорами страхования, отражаются по дебету счета 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списываются с кредита счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" на счет 91 "Прочие доходы и расходы" ( см. Приказ Минфина РФ).

Аналитический учет по субсчету 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.

По дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" отражаются, в частности, расчеты по претензиям:

- к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствия цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок - в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или со счетами учета производственных запасов, товаров и соответствующих затрат, когда завышение цен либо арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружались после того, как записи по счетам учета товарно- материальных ценностей или затрат были совершены (исходя из цен и подсчетов, отфактурованных поставщиками и подрядчиками);

- к поставщикам материалов, товаров, как и к организациям, перерабатывающим материалы организации, за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу - в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

- к поставщикам, транспортным и другим организациям за недостатки груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин - в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

- за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом, - в корреспонденции со счетами учета затрат на производство;

- к кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации, - в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов;

- а также по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг за несоблюдение договорных обязательств, в размерах признанных плательщиками или присужденных судом (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не принимаются), - в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы".

Счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" кредитуется на суммы поступивших платежей в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Суммы, которые, как выяснилось впоследствии, взысканию не подлежат, относятся, как правило, на те счета, с которых были приняты на учет по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Аналитический учет по субсчету 76-2 "Расчеты по претензиям" ведется по каждому дебитору 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.

Подлежащие получению (распределению) доходы отражаются по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы". Активы, полученные организацией в счет доходов, приходятся по дебету счетов учета активов (51 "Расчетные счета и др.) и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

На субсчете 76-4 "Расчеты по депонированным суммам" учитываются расчеты с работниками организации по суммам, начисленным, но не выплаченным в установленный срок (из-за неявки получателей).

Депонированные суммы отражаются по кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". При выплате этих сумм получателю делается запись по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредиту счетов учета денежных средств.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" обособленно.

Счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" корреспондирует со счетами:

по дебету: 01 Основные средства, 03 Доходные вложения в материальные ценности, 04 нематериальные активы, 07 Оборудование к установке, 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 15 Заготовление и приобретение материальных ценностей, 20 Основное производство, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 28 Браки в производстве, 29 Обслуживающие

производства и хозяйства, 41 Товары, 43 Готовая продукция, 44 Расходы на продажу, 45 Товары отгруженные, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 58 Финансовые вложения, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам, 67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 86 Целевое финансирование, 90 Продажи, 91 Прочие доходы и расходы, 97 Расходы будущих периодов, 98 Доходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки;

по кредиту: 01 Основные средства, 03 Доходные вложения в материальные ценности, 04 Нематериальные активы, 07 Оборудование к установке, 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 15 Заготовление и приобретение материальных ценностей, 19 Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, 20 Основное производство, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 28 Брак в производстве, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 41 Товары, 44 Расходы на продажу, 45 Товары отгруженные, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 57 Переводы в пути, 58 Финансовые вложения, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 63 Резервы по сомнительным долгам, 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам, 67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 91 Прочие доходы и расходы, 94

Недостачи и потери от порчи ценностей, 96 Резервы предстоящих расходов, 97 Расходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки.

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Денежные средства перечислены комиссионеру после заключения им договора поставки в сумме, необходимой для оплаты поставщику (59 000 руб. (в том числе НДС 9000 руб.)). Вознаграждение комиссионера составляет 5900 руб. (в том числе НДС 900 руб.) и в соответствии с условиями договора комиссии перечисляется организацией после получения товара.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации приобретение через комиссионера товаров для перепродажи?

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Согласно п 1 ст 990 Гражданского кодекса РФ по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

Вещи, приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего (п 1 ст 996 ГК РФ).

Комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии (п 1 ст 991 ГК РФ).

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Перечисленные комиссионеру денежные средства для исполнения комиссионного поручения не признаются расходом организации (п 3 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н) и могут отражаться в

бухгалтерском учете по дебету счета учета расчетов с комиссионером, например, счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", в корреспонденции с кредитом счета 51 "Расчетные счета" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Товары являются частью материально-производственных запасов (МПЗ), приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи (п 2 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н). МПЗ принимаются к учету по фактической себестоимости, которая в данном случае включает в себя сумму, уплаченную комиссионером за счет организации поставщику (без учета НДС), и вознаграждение комиссионера (без учета НДС) (пункты 5, 6 ПБУ 5/01).

Для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи, предназначен счет 41 "Товары" (Инструкция по применению Плана счетов). При оприходовании товара, приобретенного для организации комиссионером, производится запись по дебету счета 41 и кредиту счета 76.

Такой же проводкой отражается начисление вознаграждения комиссионера.

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Сумма НДС по приобретенному товару может быть принята к вычету после оприходования товара при наличии счета-фактуры, выставленного организации комиссионером на основании счета-фактуры, выставленного поставщиком на имя комиссионера (ст 171, 172 Налогового кодекса РФ, пункт 1 Правил заполнения счета-фактуры, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137).

Предъявленная комиссионером в составе комиссионного вознаграждения сумма НДС также может быть принята к вычету на основании счета-фактуры

комиссионера. Указанные счета-фактуры комитент регистрирует в ч 2 «Журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур и книге покупок (п. п. 1, 11 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137, п 11 Правил ведения книги покупок, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137).

Предъявленные суммы НДС отражаются по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" в корреспонденции с кредитом счета 76. Принятие к вычету сумм НДС отражается по кредиту счета 19 в корреспонденции с дебетом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

В налоговом учете стоимость, по которой приобретаются товары, является прямым расходом и учитывается для целей налогообложения прибыли при их реализации (ст. 268, 320 НК РФ). Стоимость товара включает в себя договорную стоимость (без учета НДС). Исходя из ст 320 НК РФ организация может сформировать стоимость товаров также с учетом суммы вознаграждения комиссионера (без учета НДС).

В рассматриваемой ситуации исходим из предположения, что такой порядок учета предусмотрен учетной политикой организации.

Результаты анализа рассматриваемой ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

В таблице приняты следующие обозначения к балансовому счету 76:

76-т "Расчеты с комиссионером по приобретаемому товару";

76-в "Расчеты с комиссионером по сумме вознаграждения".

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Перечислены комиссионеру денежные средства для				Выписка банка по расчетному счету

оплаты товара	76-т	51	59 000	
Оприходованы товары (59 000 - 9000)	41	76-т	50 000	Акт приемки товаров
Отражена сумма НДС по приобретенным товарам	19	76-т	9 000	Счет-фактура
Сумма вознаграждения комиссионера отнесена на фактическую себестоимость товаров (5900 / 118 x 100)	41	76-в	5 000	Отчет комиссионера
Отражена сумма НДС по вознаграждению комиссионера (5900 / 118 x 18)	19	76-в	900	Счет-фактура
Принят к вычету НДС со стоимости товара и суммы вознаграждения комиссионера (9000 + 900)	68	19	9 900	Счет-фактура
Перечислено вознаграждение комиссионеру	76-в	51	5 900	Выписка банка по расчетному счету

При рассмотрении ситуации следует отметить, что при приобретении товаров через комиссионера копию счета-фактуры, выставленного продавцом, комитент получает от комиссионера. При этом комитент копию счета-фактуры не регистрирует в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, но должен хранить его в течение четырех лет (пункты 13, 15 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137).

## **Ситуация 2.**

**Содержание ситуации.** Организация купила у поставщика товар и получила его в многооборотной таре. После разгрузки товара организация-покупатель возвратила тару поставщику.

Товар приобретен по цене 118 000 руб., в том числе НДС 18 000 руб. На возвратную тару установлена залоговая цена в размере 5000 руб. Согласно договору поставки организация в установленный срок обязана вернуть тару



поставщику. При возврате тары поставщик возвращает уплаченную организацией залоговую стоимость

### **Решения необходимые для прннятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-покупателя получение от поставщика товара в многооборотной таре и возврат поставщику указанной тары.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Продавец обязан передать покупателю товар в таре и (или) упаковке, если иное не предусмотрено договором поставки и не вытекает из существа обязательства, РФ, (за исключением товара, который по своему характеру не требует затаривания и (или) упаковки) (п 1 ст 481, п 5 ст 454 Гражданского кодекса).

Покупатель (получатель) обязан вернуть поставщику многооборотную тару, в которой поступил товар, в порядке и в сроки, установленные договором (ст 517 ГК РФ).

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Приобретенный товар принимается к учету по фактической себестоимости, которая в данном случае равна сумме, уплаченной поставщику, без учета НДС (п. п. 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н).

В бухгалтерском учете товар учитывается на счете 41 "Товары", субсчет 41-1 "Товары на складах" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Перечисленная поставщику залоговая стоимость многооборотной тары для покупателя не является расходом и учитывается в составе дебиторской задолженности (п.п. 2, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы

организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Порядок отражения в учете многооборотной тары определен в раздел 3 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н.

Согласно п 182 Методических указаний при отгрузке товаров в таре, учитываемой по залоговым ценам, стоимость тары отражается в расчетных документах (счет, платежное требование, платежное требование-поручение и т.д.) отдельно по залоговым ценам и оплачивается покупателем сверх стоимости затаренных в нее товаров.

Покупатель полученную тару учитывает по залоговым ценам на субсчете 41-3 "Тара под товаром и порожня" счета 41 "Товары" (п 183 Методических указаний, Инструкция по применению Плана счетов).

Следует отметить, что право собственности на многооборотную тару, подлежащую возврату поставщику, к покупателю не переходит. В связи с этим организация может учитывать полученную тару за балансом на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" по залоговой цене (Инструкция по применению плана счетов).

Организация вправе самостоятельно выбрать метод учета поступающей многооборотной тары (п. п. 2, 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н). В данной схеме исходим из предположения, что организация приняла решение руководствоваться порядком, изложенным в Методических указаниях.

Возврат тары будет отражаться бухгалтерской записью по кредиту счета 41, субсчет 41-3, и дебету счета учета расчетов с поставщиком. При этом счета учета продаж не используются (см. Письмо Минфина России от 14.05.2002 N 16-00-14/177).

При возврате залоговой тары поставщику в исправном состоянии покупателю возмещается ее стоимость по залоговым ценам (п 183 Методических указаний). В бухгалтерском учете возврат залоговой цены поставщиком отражается по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета учета расчетов с поставщиком.

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

В рассматриваемой ситуации в момент отгрузки товара, затаренного в многооборотную тару, реализации тары не происходит, то есть не возникает объекта налогообложения по НДС (п. 1 ст 146, п 1 ст 39 Налогового кодекса РФ).

Залоговая цена тары, предъявленная к оплате поставщиком, не содержит НДС (п 7 ст 154 НК РФ).

НДС, предъявленный поставщиком за товар, организация вправе принять к вычету после принятия товара к учету и при наличии счета-фактуры (п 2 ст 171, п 1 ст 172 НК РФ).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

В налоговом учете организации при перечислении поставщику товара залоговой стоимости тары расхода не возникает (п 32 ст 270 НК РФ). При получении возвращенной поставщиком залоговой суммы после возврата ему тары у организации отсутствует какая-либо экономическая выгода, соответственно, дохода также не возникает (ст 41 НК РФ).

Стоимость приобретенного товара формируется с учетом требований ст 320 НК РФ исходя из суммы расходов, связанных с приобретением этого товара. В данном случае стоимость товара соответствует сумме, уплаченной поставщику.

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистратмм хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Перечислена залоговая стоимость тары	76	51	5 000	Выписка банка по расчетному счету

На дату поступления товара, затаренного в многооборотную тару				
Принята к учету многооборотная тару	41-3	76	5 000	Отгрузочные документы поставщика
Принят к учету приобретенный товар (118 000 - 18 000)	41-1	60	100 000	Отгрузочные документы поставщика, Акт о приемке товаров
Отражен НДС по приобретенному товару	19	60	18 000	Счет-фактура
Принят к вычету НДС по приобретенному товару	68	19	18 000	Счет-фактура
На дату возврата многооборотной тары поставщику				
Отражен возврат многооборотной тары поставщику	76	41-3	5 000	Акт приемки-передачи тары
Возвращена поставщиком залоговая сумма	52	76	5 000	Выписка банка по расчетному счету

### Ситуация 3

Содержание ситуации. В организации оказались излишки строительных материалов, их себестоимость составила 150 000 руб.

Организация решила их продать через посредника. Был составлен договор-комиссии, согласно которому минимальная продажная цена строительных материалов составила 177 000 руб., в том числе НДС- 27 000 руб.. Товар был реализован посредником покупателю за минимальную цену. Вознаграждение посредника составило 23 600 руб., в том числе НДС 3600 руб., Сумма вознаграждения удерживалась из денежных средств, поступивших от покупателя.

#### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-комитента продажу излишка строительных материалов, себестоимость которых составляет 150 000 руб.

#### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Правоотношения сторон по договору комиссии регулируются нормами гл 51 Гражданского кодекса РФ.

По договору комиссии комиссионер обязуется по поручению комитента совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента (п 1 ст 990 ГК РФ). Вещи, переданные комиссионеру для продажи, остаются собственностью комитента (п 1 ст 996 ГК РФ). Поручение считается исполненным после утверждения комитентом отчета, представленного комиссионером (ст 999 ГК РФ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

В рассматриваемой ситуации при передаче имущества комиссионеру перехода права собственности не происходит. В этом случае в бухгалтерском учете комитента передача излишков строительных материалов для продажи на комиссионных началах отражается по дебету счета 45 "Товары отгруженные" в корреспонденции с кредитом счета 10 "Материалы" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Согласно п. п. 6, 7, 10 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, поступления от продажи излишков строительных материалов являются прочим доходом, который принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной исходя из цены, за которую они проданы комиссионером. Признание дохода производится на дату получения организацией-комитентом извещения комиссионера об отгрузке материалов покупателю (п. п. 16, 12 ПБУ 9/99).

После исполнения комиссионером принятого на себя поручения у комитента возникает обязанность по начислению и уплате комиссионного вознаграждения. Расходы организации на уплату комиссионного вознаграждения в соответствии с п 11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, являются

прочими. Указанные расходы признаются на дату утверждения отчета комиссионера (п 16 ПБУ 10/99).

Прочие доходы и расходы отражаются в бухгалтерском учете на соответствующих субсчетах счета 91 "Прочие доходы и расходы".

### **Рассмотри налог на добавленную стоимость (НДС)**

Согласно п 1 ст 146 Налогового кодекса РФ реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации облагается НДС. Налоговая база по НДС определяется исходя из цены реализации товаров комиссионером (п 1 ст 154 НК РФ).

Сумма НДС, уплаченная организацией (удержанная комиссионером) в составе комиссионного вознаграждения, подлежит вычету при наличии счета-фактуры (п 2 ст 171 и п 1 ст 172 НК РФ).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Для целей исчисления налога на прибыль датой получения дохода от продажи излишков строительных материалов по договору комиссии налогоплательщиком-комитентом признается дата реализации строительных материалов, указанная в извещении комиссионера о реализации и (или) в отчете комиссионера (п 3 ст 271 НК РФ). В данном случае такой датой является дата передачи этих материалов покупателю.

Сумму выручки от реализации излишков строительных материалов организация вправе уменьшить на цену приобретения этих материалов, а также на сумму комиссионного вознаграждения на основании п 1 ст 268 НК РФ.

В данном случае организацией получен убыток от продажи материалов в размере 20 000 руб. (177 000 руб. - 27 000 руб. - 150 000 руб. - (23 600 руб. - 3600 руб.)). Указанный убыток учитывается в целях налогообложения на основании п 2 ст 268 НК РФ.

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблицу «Журнал регистрации хозяйственных операций». В таблице приняты следующие

обозначения аналитических счетов к балансовому счету 76 "Расчеты с дебиторами и кредиторами":

76-к "Расчеты с комиссионером за проданные материалы";

76-в "Расчеты с комиссионером по вознаграждению".

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена отгрузка излишков строительных материалов на комиссию	45	10	150 000	Акт приемки-передачи материалов на комиссию
Признан доход от продажи строительных материалов через комиссионера	62	91-1	177 000	Извещение комиссионера, Бухгалтерская Справка-расчет
Отражена задолженность комиссионера по оплате реализованных покупателю материалов	76-к	62	177 000	Извещение комиссионера, Бухгалтерская Справка
Списана себестоимость строительных материалов	01-2	45	150 000	Бухгалтерская Справка
Начислен НДС с доходов от реализации материалов (177 000 / 118 x 18)	91-2	68	27 000	Счет-фактура
Отражено вознаграждение комиссионера (23 600 / 118 x 100)	91-2	76-в	20 000	Отчет комиссионера
Отражен НДС, предъявленный комиссионером (23 600 / 118 x 18)	19	76-2	3 600	Счет-фактура комиссионера
Отражена сумма вознаграждения, удержанная комиссионером	76-в	76-к	23 600	Бухгалтерская Справка-расчет
Получены денежные средства от комиссионера за проданные им материалы (за вычетом удержанного				Выписка банка по расчетному счету

комиссионного вознаграждения) (177 000 - 23 600)	51	76-к	153 400	
Заключительными записями месяца отражен финансовый результат (без учета других операций) (177 000 - 27 000 - 150 000 - 20 000)	99	91-8	20 000	Бухгалтерская Справка-расчет

Следует отметить, что с 01.01.2012 цена сделки определяется в порядке, аналогичном установленном ст. 105.3 НК РФ. Так, если сделка заключена между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то ценой сделки является цена, указанная сторонами сделки, и эта цена признается рыночной (п. 1 ст. 105.3 НК РФ).

В сделке между взаимозависимыми лицами цена, примененная в сделке, должна соответствовать рыночной цене (ст. 105 НК РФ). При этом к сделкам между взаимозависимыми лицами в целях НК РФ приравниваются, в частности, сделки по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемые с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми, при соответствии условиям, перечисленным в (ст. 105.14 НК РФ).

Следует также отметить, что если доходы и (или) расходы по сделке признаны в соответствии с гл 25 НК РФ до 01.01.2012, то при определении цены следовало руководствоваться нормами п 1 ст 40 НК РФ (ч 6 ст 4 Федерального закона от 18.07.2011 N 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения").

Для изучения практических ситуаций по теме рекомендуется обратиться к ИБ СПС «Консультант Плюс».



## 10.10. Внутрихозяйственные расчеты

Для отражения информации о всех видах расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы (внутрибалансовые расчеты), в частности, расчетов по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, работ, услуг, по передаче расходов по общеуправленческой деятельности, по оплате труда работникам подразделения и т.п. предназначен счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты".

К счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" могут быть открыты субсчета:

79-1 Расчеты по выделенному имуществу

79-2 Расчеты по текущим операциям

79-3 Расчеты по договору доверительного управления имуществом и др.

На субсчете 79-1 "Расчеты по выделенному имуществу" учитывается состояние расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы, по переданным им внеоборотным и оборотным активам.

Имущество, выделенное указанным подразделениям, списывается со счета 01 "Основные средства" и др. в дебет счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты".

Имущество, выделенное организацией указанным подразделениям, принимается на учет этими подразделениями с кредита счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты" в дебет счета 01 "Основные средства" и др.

На субсчете 79-2 "Расчеты по текущим операциям" учитывается состояние всех прочих расчетов организации с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы.

На субсчете 79-3 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" учитывается состояние расчетов, связанных с исполнением договоров доверительного управления имуществом. Этот субсчет используется для учета расчетов у учредителя управления, доверительного управляющего, а также расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе.

Имущество, переданное в доверительное управление, списывается учредителем управления со счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 58 "Финансовые вложения" и др. в дебет счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты" (одновременно на суммы начисленной амортизации производится запись по дебету счетов 02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация нематериальных активов" и кредиту счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты"). Принятое доверительным управляющим на отдельный баланс имущество отражается по дебету счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 58 "Финансовые вложения" и др. и кредиту счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты" (одновременно на суммы начисленной амортизации производится запись по кредиту счетов 02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация нематериальных активов" и кредиту счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты").

При прекращении договора доверительного управления имуществом и возврате имущества учредителю управления делаются обратные записи. Если договором доверительного управления имуществом предусмотрены иные операции с имуществом, переданным в доверительное управление, то учет этих операций ведется в общем порядке.

Перечисление денежных средств в счет причитающейся учредителю управления прибыли (дохода) в отдельном балансе отражается по кредиту счетов учета денежных средств и дебету счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты". Денежные средства, полученные учредителем управления в счет этой прибыли

(дохода), приходуются по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 79 "Внутрихозяйственные расчеты".

Учредителем управления причитающиеся от доверительного управляющего суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, переданного в доверительное управление, а также упущенной выгоды отражаются по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции с кредитом счета 91 "Прочие доходы и расходы". При получении учредителем управления этих средств дебетуются счета учета денежных средств и кредитуется счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Аналитический учет по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" ведется по каждому филиалу, представительству, отделению или другому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс, а расчетов по договорам доверительного управления имуществом - по каждому договору.

Счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты" корреспондирует со счетами:

по дебету: 01 Основные средства, 02 Амортизация основных средств, 04 нематериальные активы, 05 Амортизация нематериальных активов, 07 Оборудование к установке, 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 15 Заготовление и приобретение материальных ценностей, 16 Отклонения в стоимости материальных ценностей, 20 Основное производство, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 40 Выпуск продукции (работ, услуг), 41 Товары, 43 Готовая продукция, 44 Расходы на продажу, 45 Товары отгруженные, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 84

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), 90 Продажи, 91 Прочие доходы и расходы, 97 Расходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки;

по кредиту: 01 Основные средства, 02 Амортизация основных средств, 04 Нематериальные активы, 05 Амортизация нематериальных активов, 07 Оборудование к установке, 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 15 Заготовление и приобретение материальных ценностей, 16 Отклонения в стоимости материальных ценностей, 20 Основное производство, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 40 Выпуск продукции (работ, услуг), 41 Товары, 43 Готовая продукция, 44 Расходы на продажу, 45 Товары отгруженные, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 57 Переводы в пути, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), 90 Продажи, 91 Прочие доходы и расходы, 97 Расходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки.

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Организация имеет филиал, выделенный на отдельный баланс. Согласно положению о филиале, принятому в организации, расчеты с поставщиками товаров, работ, услуг филиалу могут производиться головной организацией, а денежные средства, полученные филиалом от покупателей и заказчиков, ежемесячно перечисляются с расчетного счета филиала на расчетный счет головной организации. В марте филиалу оказаны услуги связи на сумму 59 000 руб. (в том числе НДС 9000 руб.). В этом же месяце

соответствующая сумма перечислена в адрес оператора связи с расчетного счета головной организации. Денежные средства перечислены филиалом на расчетный счет головной организации по итогам марта в размере 200 000 руб.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в бухгалтерском и налоговом учете операции по оплате головной организацией услуг связи, оказанных филиалу.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства (п 2 ст 55 Гражданского кодекса РФ).

Филиал не является юридическим лицом, наделяется имуществом создавшей его организации и действует на основании утвержденного ею положения (п 3 ст 55 ГК РФ).

#### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Налогоплательщиками НДС признаются организации (юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации) (п 2 ст 11, п 1 ст 143 Налогового кодекса РФ). Филиал не является юридическим лицом и, соответственно, плательщиком НДС. Плательщиком НДС является создавшая филиал головная организация, которая представляет налоговую декларацию, исчисляет и уплачивает НДС по месту постановки на учет без распределения налога на обособленные подразделения (Письмо УФНС России по г. Москве от 27.03.2007 N 19-11/028237).

В целях налогообложения НДС в учетной политике организации необходимо закрепить порядок ведения филиалом книги покупок и книги продаж. Книга покупок и книга продаж ведутся филиалом, как разделы книги покупок и книги продаж организации, и представляются в головную организацию для оформления

единых книги покупок и книги продаж, а также составления налоговой декларации (Письмо Минфина России от 09.08.2004 N 03-04-11/127).

НДС, предъявленный оператором связи, принимается к вычету головной организацией в общеустановленном порядке на основании представленного филиалом счета-фактуры и книги покупок (п 2 ст 171, п 1 ст 172 НК РФ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

#### Учет в филиале

Услуги связи, оказанные филиалу, признаются расходами по обычным видам деятельности и отражаются по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (п.п. 5, 7 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

В рассматриваемой ситуации согласно положению о филиале расчеты с оператором связи осуществляются головной организацией. Для отражения текущих операций и расчетов между филиалом, выделенным на отдельный баланс, и головной организацией предназначен счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет 79-2 "Расчеты по текущим операциям" (Инструкция по применению Плана счетов). Следовательно, в учете филиала производится бухгалтерская запись по дебету счета 60 и кредиту счета 79, субсчет 79-2, на сумму сформировавшейся кредиторской задолженности за услуги связи.

НДС, предъявленный поставщиком услуг, не может быть принят к вычету филиалом, поскольку он не является плательщиком НДС, следовательно, его сумма также передается головной организации. При этом производится запись по дебету счета 79, субсчет 79-2, в корреспонденции с кредитом счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

Денежные средства, перечисленные с расчетного счета филиала в адрес

головной организации, отражаются по дебету счета 79, субсчет 79-2, и кредиту счета 51 "Расчетные счета".

#### Учет в головной организации

Согласно полученному от филиала авизо головная организация принимает к учету кредиторскую задолженность перед оператором связи и "входной" НДС. В учете производятся записи по дебету счета 79, субсчет 79-2, и кредиту счета 60 на сумму указанной задолженности и по дебету счета 19 и кредиту счета 79, субсчет 79-2, на сумму предъявленного филиалу НДС.

Перечисление денежных средств в погашение этой задолженности отражается по дебету счета 60 и кредиту счета 51.

Сумма "входного" НДС, подлежащая вычету, списывается в дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Денежные средства, полученные от филиала, отражаются по дебету счета 51 и кредиту счета 79, субсчет 79-2.

Отметим, что в соответствии с п 8 Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденного Приказом Минфина России от 06.07.1999 N 43н, бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы. Под отдельным балансом подразумевается самостоятельно установленный организацией перечень показателей для формирования баланса филиала в управленческом учете организации (в целях отражения имущественного и финансового положения филиала) (Письмо Минфина России от 14.04.2011 N 07-02-06/49).

Таким образом, в бухгалтерской отчетности расчеты между филиалом и головной организацией не отражаются, поскольку сальдо по счету 79 равно нулю.

#### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Затраты на услуги связи признаются прочими расходами, связанными с

производством и реализацией, согласно пп 25 п 1 ст 264 НК РФ.

Налогоплательщиком налога на прибыль является организация (п 2 ст 11, п 1 ст 246 НК РФ). Организации, в состав которых входят обособленные подразделения (в данном случае - филиал), исчисляют и уплачивают налог на прибыль с учетом положений ст 288 НК РФ. Налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям представляет в налоговый орган по месту своего нахождения головная организация (п 5 ст 289 НК РФ). Порядок и сроки представления филиалом соответствующей информации и документов, необходимых для формирования налоговой базы по налогу на прибыль, самостоятельно устанавливаются организацией и утверждаются приказом (распоряжением) руководителя (ст 313 НК РФ).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В учете филиала				
Стоимость услуг связи включена в состав расходов по обычным видам деятельности (59 000 - 9000)	26	60	50 000	Счет за услуги связи
Отражен предъявленный оператором связи НДС	19	60	9 000	Счет-фактура
Кредиторская задолженность за услуги связи передана головной организации	60	79-2	59 000	Аviso
НДС, предъявленный оператором связи, передан головной организации	79-2	19	9 000	Аviso
Перечислены денежные средства в адрес головной организации	79-2	51	200 000	Выписка банка по расчетному счету



В учете головной организации				
Принята от филиала кредиторская задолженность за услуги связи	79-2	60	59 000	Аviso, Счет за услуги связи
Принята сумма НДС, предъявленного филиалу оператором связи	19	79-2	9 000	Аviso, Счет-фактура
Принят к вычету НДС, предъявленный филиалу оператором связи	68	19	9 000	Счет-фактура
Оплачены услуги связи	60	51	59 000	Выписка банка по расчетному счету
Получены денежные средства от филиала	51	79-2	200 000	Выписка банка по расчетному счету

## Ситуация 2.

Содержание ситуации. Организация, являющаяся сельскохозяйственным товаропроизводителем, имеет два филиала, выделенных на отдельный баланс. При транспортировке зерна со склада филиала N 1 на ток филиала N 2 для первичной подработки зерна образовалась его недостача.

Транспортировка зерна осуществляется насыпью автотранспортом филиала N 1.

Технологической картой, являющейся общей для всей организации в целом, предусмотрены потери от расхождения в показаниях весов, не превышающие 0,1% перевозимой массы груза (в брутто-оценке).

Вес брутто на складе филиала N 1 (при отгрузке) составил 120 т (вес нетто - 100 т). При приемке на ток филиала N 2 вес брутто составил 118 т (вес нетто - 98,02 т). Плановая себестоимость тонны зерна определена в размере 4000 руб.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете недостачу собственной сельскохозяйственной продукции (зерна).

### **Решения по ситуации**

### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Филиал - это обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть (п 2 ст 55 Гражданского кодекса РФ).

Филиалы не являющиеся отдельными юридическими лицами, должны быть указаны в учредительных документах организации и действовать на основании положения, утвержденного руководителем организации (п 3 ст 55 ГК РФ). Перемещение активов организации между филиалами не приводит к переходу права собственности.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Для отражения текущих операций и расчетов между филиалами, выделенными на отдельные балансы, предназначен счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет 79-2 "Расчеты по текущим операциям" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Перемещение собственной продукции на ток филиала N 2 в учете филиала N 1 отражается записью по дебету счета 79, субсчет 79-2, в корреспонденции с кредитом счета 43 "Готовая продукция". Поскольку транспортировка зерна осуществляется автотранспортом филиала N 1, эта запись производится после получения подтверждающих документов от филиала N 2. До этого момента продукция продолжает числиться на учете филиала N 1. Таким образом, при отгрузке продукции производится запись в аналитическом учете по счету 43 на полную стоимость отгруженного зерна. В данном случае отгружено 100 т, а фактически получено филиалом N 2 - 98,02 т. Следовательно, в дебет счета 79, субсчет 79-2, списывается 392 080 руб. (98,02 т x 4000 руб.).

Недостача в размере 7920 руб. ((100 т - 98,02 т) x 4000 руб.) списывается в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" с кредита счета 43.

Недостачи в пределах норм естественной убыли относятся на счета учета

затрат на производство (расходов на продажу). В рассматриваемой ситуации норма естественной убыли составляет 0,07% (Нормы естественной убыли отдельных видов грузов при перевозках автомобильным транспортом, утвержденные Постановлением Госснаба СССР от 02.06.1986 N 63). Следовательно, бухгалтерия организации делает бухгалтерскую запись на сумму 280 руб. ( $100 \text{ т} \times 0,07\% \times 4000 \text{ руб.}$ ) по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 94.

Технологические потери, предусмотренные внутренним регламентом организации, не могут превышать 0,12 т ( $120 \text{ т} \times 0,1\%$ ) (методику расчета см., например, в ст. 2, 8 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету и отчетности на хлебоприемных и зерноперерабатывающих предприятиях, утвержденных Минсельхозом России). Следовательно, такие потери признаются расходом в сумме 480 руб. ( $0,12 \text{ т} \times 4000 \text{ руб.}$ ) и отражаются так же, как и естественная убыль, то есть записью по дебету счета 20 и кредиту счета 94.

Недостача зерна сверх норм естественной убыли и технологических потерь в сумме 7160 руб. ( $7920 \text{ руб.} - 280 \text{ руб.} - 480 \text{ руб.}$ ):

- при выявлении виновного лица относится на расчеты с таким лицом (в дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям");

- при отсутствии конкретных виновников признается прочим расходом организации и отражается по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы" (Инструкция по применению Плана счетов, п 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н).

Бухгалтерские записи в рассматриваемой ситуации произведены исходя из того, что виновное лицо не выявлено.

В учете филиала N 2 указанная операция операция отражается записью по дебету счета 43 и кредиту счета 79, субсчет 79-2 по стоимости фактически

принятого зерна (392 080 руб.).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Перехода права собственности при перемещении продукции между филиалами не происходит, у организации не возникает объекта налогообложения по НДС (пп1 п 1 ст 146 Налогового кодекса РФ).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

В целях исчисления налога на прибыль потери при транспортировке в пределах норм естественной убыли признаются расходами, связанными с производством и реализацией (материальными расходами) (п 7 ст 254 НК РФ). Технологические потери включаются в состав расходов на основании п 7 ст 254 НК РФ при соблюдении требований обоснованности и документального подтверждения данных затрат (п 1 ст 252 НК РФ). Потери, превышающие нормативные, не учитываются в составе расходов (п 49 ст 270 НК РФ).

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

В бухгалтерском учете сверхнормативные потери признаются прочим расходом, а для целей налогообложения прибыли не учитываются. В этой связи в учете организации возникают постоянная разница и соответствующее ей постоянное налоговое обязательство (ПНО) (п 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н). Однако в данном случае организация является сельскохозяйственным товаропроизводителем и применяет ставку налога на прибыль 0%, т.е. ПНО равно нулю (п 7 ПБУ 18/02, ст. 2.1 Федерального закона от 06.08.2001 N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах").

Результаты анализа рассматриваемой ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице к балансовому счету 43:

43-с "Продукция на складе";

43-о "Продукция отгруженная".

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В учете филиала N 1				
Отражена отгрузка продукции в филиал N 2 (100 x 4000)	43-0	43-	400 000	Ведомость движения зерна другой продукции
Отражено зерно, фактически полученное филиалом N 2	79-2	43-0	392 080	Аviso
Отражена недостача продукции	94	43-0	7 920	Ведомость движения зерна и другой продукции, Бухгалтерская Справка-расчет
Списаны потери в пределах норм естественной убыли	20	94	280	Бухгалтерская Справка-расчет
Отражены технологические потери	20	94	480	Бухгалтерская Справка-расчет
Отражены сверхнормативные потери	91-2	94	7 160	Бухгалтерская справка-расчет
В учете филиала N 2				
Отражено поступление продукции из филиала N 1	43-с	79-2	392 080	Ведомость движения зерна и другой продукции, Аviso

По рассматриваемой ситуации следует отметить, что организация вправе

самостоятельно разработать и установить внутренний регламент учета технологических потерь (технологическую карту, смету технологического процесса), исходя из технологических особенностей собственного производственного цикла (Письма Минфина России от 31.01.2011 № 03-03-06/1/39, от 29.08.2007 № 03-03-06/1/606, от 01.11.2005 № 03-03-04/1/328).

Сельскохозяйственным товаропроизводителем организация признается при условии соблюдения критериев, предусмотренных п. 2 ст. 346.2 НК РФ (ст 2.1 Федерального закона N 110-ФЗ).

С примерами бухгалтерских проводок различных хозяйственных операций с использованием счета 79 рекомендуется ознакомиться в информационно-поисковой системе «Консультант Плюс» в рубрике «Финансовые и кадровые консультации» в разделе «Корреспонденция счетов».

При составлении отчетности следует иметь ввиду, что в соответствии с п.8 ПБУ 4/99 бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (в том числе выделенных на отдельные балансы

### **Ситуация 3.**

**Содержание операции.** В преддверии зимнего периода организация по распоряжению руководителя в целях улучшения условий труда приобрела семь обогревателей стоимостью 4366 руб. (в том числе НДС 666 руб.) каждый. Пять обогревателей переданы в торговые залы организации, два - обособленному подразделению, выделенному на отдельный баланс.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации расходы на приобретение обогревателей, если два из них переданы обособленному подразделению, выделенному на отдельный баланс.

### **Решения по ситуации**

Согласно учетной политике организации для целей бухгалтерского учета

объектами основных средств признаются активы первоначальной стоимостью более 40 000 руб. Для целей налогового учета организация применяет метод начисления доходов и расходов.

### **Рассмотрим трудовые отношения**

Работодатель обязан обеспечивать:

- условия труда, соответствующие государственным нормативным требованиям охраны труда на каждом рабочем месте (ч 2 ст 22, ч 2 ст 212 Трудового кодекса РФ);

- нормальные условия для выполнения работниками норм выработки, в частности условия труда, соответствующие требованиям охраны труда и безопасности производства (ст 163 ТК РФ);

- санитарно-бытовое и лечебно-профилактическое обслуживание работников (ч1 ст 223 ТК РФ).

Условия труда - совокупность факторов производственной среды и трудового процесса, оказывающих влияние на работоспособность и здоровье работника (ч 2 ст 209 ТК РФ).

Организации обязаны также осуществлять санитарно-противоэпидемические (профилактические) мероприятия, в том числе по организации рабочих мест, в целях предупреждения инфекционных заболеваний (п 2 ст 25 Федерального закона от 30.03.1999 N 52-ФЗ "О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения").

Таким образом, обеспечение нормальных условий труда, в том числе и нормальной температуры на рабочих местах, - обязанность работодателя по закону.

Конкретные температурные нормы установлены разделами 5, 6 Санитарных правил и норм СанПиН 2.2.4.548-96 "Гигиенические требования к микроклимату производственных помещений", утвержденных Постановлением Госкомсанэпиднадзора России от 01.10.1996 N 21, и разделом 2 СНиП 2.04.05-91\*

"Отопление, вентиляция и кондиционирование", утвержденных Госстроем СССР 28.11.1991.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Обогреватель, имеющий срок полезного использования свыше 12 месяцев и используемый для обеспечения нормальных условий труда работников, удовлетворяет требованиям, предусмотренным п 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н.

При этом в силу своей незначительной стоимости, не превышающей установленный организацией лимит отнесения имущества к основным средствам, приобретенные обогреватели относятся к материально-производственным запасам (абз. 4 п 5 ПБУ 6/01).

Стоимость обогревателей отражается по дебету счета 10 "Материалы", субсчет 10-9 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности", и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" по фактической себестоимости, в данном случае исходя из цены по договору без НДС (п п . 2, 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

На дату передачи обогревателей в эксплуатацию их стоимость признается расходом по обычным видам деятельности и списывается со счета 10, субсчет 10-9, в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) (п.п. 5, 7 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, п.п. 90, 93 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н). В



данном случае обогреватели, переданные в торговые залы, подлежат списанию в дебет счета 44 "Расходы на продажу" (Инструкция по применению Плана счетов).

Одновременно в целях обеспечения сохранности переданных в эксплуатацию обогревателей их стоимость может быть отражена за балансом, например на забалансовом счете 013 "Активы стоимостью до 40 000 руб. и со сроком полезного использования свыше 12 месяцев в эксплуатации" (п 5 ПБУ 6/01, Инструкция по применению Плана счетов).

В рассматриваемой ситуации два обогревателя переданы обособленному подразделению, выделенному на отдельный баланс. Для учета расчетов с обособленным подразделением предназначен счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты". При передаче обогревателей своему обособленному подразделению их фактическая себестоимость списывается со счета 10, субсчет 10-9, в дебет счета 79, субсчет 79-1 "Расчеты по выделенному имуществу" (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Суммы НДС, предъявленные продавцом обогревателей, принимаются к вычету на дату принятия этих объектов к учету при наличии надлежаще оформленного счета-фактуры поставщика и использовании этих объектов при совершении облагаемых НДС операций (п 2 ст 169, п 2 ст 171, п 1 ст 172 Налогового кодекса РФ).

При передаче обогревателей обособленному подразделению, выделенному на отдельный баланс, не происходит перехода права собственности на эти обогреватели. Поэтому не возникает объекта налогообложения по НДС (п 1 ст 146 НК РФ).

Организации, имеющие обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс, уплачивают НДС по месту постановки на учет организации без распределения его по обособленным подразделениям (Письмо МНС России от 04.11.2002 N ВГ-6-03/1693@).

## **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Стоимость обогревателя не превышает 40 000 руб. Следовательно, в налоговом учете такое имущество не признается амортизируемым и может включаться в материальные расходы в полной сумме в момент передачи обогревателей в эксплуатацию (передачи в торговые залы, использование обогревателей обособленным подразделением) (п 1 ст 254 , п 1 ст 256 НК РФ).

Однако, расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (п 1 ст 264 НК РФ). К мероприятиям по улучшению условий и охраны труда отнесены в том числе устройство новых и реконструкция имеющихся отопительных и вентиляционных систем в производственных и бытовых помещениях, тепловых и воздушных завес, установок кондиционирования воздуха с целью обеспечения нормального теплового режима и микроклимата, чистоты воздушной среды в рабочей и обслуживаемых зонах помещений (п 15 Типового перечня ежегодно реализуемых работодателем мероприятий по улучшению условий и охраны труда и снижению уровней профессиональных рисков, утвержденного Приказом Минздравсоцразвития России от 01.03.2012 N 181н). При этом конкретный перечень мероприятий по улучшению условий и охраны труда и снижению уровней профессиональных рисков определяется работодателем исходя из специфики его деятельности.

Таким образом, затраты организации на приобретение обогревателей могут быть отнесены и к прочим расходам на основании п 1 ст 264 НК РФ с учетом положений п 1 ст. 252 НК РФ (Письмо Минфина России от 03.10.2012 N 03-03-06/2/112).

Некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов. В таком случае налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты (п 4 ст 252 НК РФ). Таким образом, организации следует определить, к

какой группе расходов в целях налогообложения прибыли она отнесет стоимость приобретенных и переданных в эксплуатацию обогревателей - к материальным или к прочим, и закрепить выбранный вариант в учетной политике (ст 313 НК РФ). Вне зависимости от выбранной статьи расходов финансовый результат будет одинаков.

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций»

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражено приобретение семи обогревателей (4366 - 666) x 7)	10-9	60	25 900	Отгрузочные документы поставщика, Приходный ордер
Отражен НДС, предъявленный продавцом обогревателей (666 x 7)	19	60	4 662	Счет-фактура
Принят к вычету НДС	68	19	4 662	Счет-фактура
Произведены расчеты с поставщиком (4366 x 7)	60	51	30 562	Выписка банка по Расчетному счету
Отражена передача обогревателей в эксплуатацию в торговые залы (25 900 / 7 x 5)	44	10-9	18 500	Требование-накладная
Стоимость обогревателей, переданных в торговые залы, отражена за балансом	013		18 500	Бухгалтерская справка
Отражена передача обогревателей обособленному подразделению (25 900 / 7 x 2)	79-1	10-9	7 400	Аviso, накладная на отпуск материалов на сторону

## ГЛАВА 11. УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

## 11.1. Общие положения

Трудовые отношения - отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации; конкретного вида поручаемой работнику работы), подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, трудовым договором (ст. 15, "Трудовой кодекс Российской Федерации" от 30.12.2001 N 197-ФЗ (ред. от 28.07.2012)- далее ТК РФ.

Статьей 23 Трудового кодекса РФ введено понятие социального партнерства в сфере труда

Социальное партнерство в сфере труда (далее - социальное партнерство) - система взаимоотношений между работниками (представителями работников), работодателями (представителями работодателей), органами государственной власти, органами местного самоуправления, направленная на обеспечение согласования интересов работников и работодателей по вопросам регулирования трудовых отношений и иных непосредственно связанных с ними отношений.

Основными принципами социального партнерства являются:

- равноправие сторон;
- уважение и учет интересов сторон;
- заинтересованность сторон в участии в договорных отношениях;
- содействие государства в укреплении и развитии социального партнерства на демократической основе;

соблюдение сторонами и их представителями трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права;  
полномочность представителей сторон;  
свобода выбора при обсуждении вопросов, входящих в сферу труда;  
добровольность принятия сторонами на себя обязательств;  
реальность обязательств, принимаемых на себя сторонами;  
обязательность выполнения коллективных договоров, соглашений;  
контроль за выполнением принятых коллективных договоров, соглашений;  
ответственность сторон, их представителей за невыполнение по их вине коллективных договоров, соглашений.

. Сторонами социального партнерства являются работники и работодатели в лице уполномоченных в установленном порядке представителей (статья 25 ТК РФ). Статьей 26 ТК РФ определены уровни социального партнерства, а статьей 27.- формы социального партнерства

Согласно ст. 5 ч.1 Трудового Кодекса РФ регулирование трудовых отношений и иных непосредственно связанных с ними отношений в соответствии с Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами осуществляется:

-трудовым законодательством (включая законодательство об охране труда), состоящим из настоящего Кодекса, иных федеральных законов и законов субъектов Российской Федерации, содержащих нормы трудового права;

-иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права:

-указами Президента Российской Федерации;  
постановлениями Правительства Российской Федерации и нормативными правовыми актами федеральных органов исполнительной власти;

-нормативными правовыми актами органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации;

-нормативными правовыми актами органов местного самоуправления.

Трудовые отношения и иные непосредственно связанные с ними отношения регулируются также коллективными договорами, соглашениями и локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права.

Нормы трудового права, содержащиеся в иных федеральных законах, должны соответствовать Трудовому Кодексу РФ.

В соответствии со ст. 8 ч.1 ТК РФ работодатели, за исключением работодателей - физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, принимают локальные нормативные акты, содержащие нормы трудового права (далее - локальные нормативные акты), в пределах своей компетенции в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективными договорами, соглашениями. При этом нормы локальных нормативных актов, ухудшающие положение работников по сравнению с установленным трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, а также локальные нормативные акты, принятые без соблюдения установленного ст. 372 ТК РФ порядка учета мнения представительного органа работников, не подлежат применению.

Локальными актами регулируются отдельные виды правоотношений. В некоторых случаях необходимость утверждения локальных актов прямо предусмотрена Трудовым Кодексом РФ. Например, согласно ст. 87 ТК РФ порядок хранения и использования персональных данных работников устанавливается работодателем с соблюдением требований Трудового Кодекса РФ и иных федеральных законов. Из этой нормы следует, что для соблюдения порядка хранения и использования таких данных работодателю необходимо принять соответствующий локальный акт и ознакомить с ним работников под роспись.

Законодательство не предусматривает унифицированных форм для принятия локальных актов. Исключение составляют штатное расписание (форма № Т-3) и график отпусков (форма Т-7), формы для которых утверждены Постановлением Госкомстата России (теперь Росстатом РФ) от 05.01.2004 N 1 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты". Формы остальных локальных актов работодатель определяет самостоятельно. Это могут быть инструкции, методики, положения, правила, стандарты и др.

По учету труда и его оплаты Постановлением Госкомстата РФ от 05.01.2004 N 1 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты" утверждены следующие формы;

1.1. По учету кадров:

№ Т-1 "Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу", № Т-1а "Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу", № Т-2 "Личная карточка работника", № Т-2ГС(МС) "Личная карточка государственного (муниципального) служащего", № Т-3 "Штатное расписание", № Т-4 "Учетная карточка научного, научно-педагогического работника", № Т-5 "Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу", № Т-5а "Приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу", № Т-6 "Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику", № Т-6а "Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам", № Т-7 "График отпусков", № Т-8 "Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)", № Т-8а "Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работниками (увольнении)", № Т-9 "Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку", № Т-9а "Приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку", № Т-10 "Командировочное удостоверение", № Т-10а "Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении", № Т-11 "Приказ

(распоряжение) о поощрении работника", № Т-11а"Приказ (распоряжение) о поощрении работников".

1.2. По учету рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда:

№ Т-12"Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда", № Т-13"Табель учета рабочего времени", № Т-49 "Расчетно-платежная ведомость", № Т-51"Расчетная ведомость", № Т-53"Платежная ведомость", № Т-53а "Журнал регистрации платежных ведомостей", № Т-54"Лицевой счет", № Т-54а"Лицевой счет (свт)", № Т-60"Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику", № Т-61"Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)", № Т-73"Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы".

Указанные формы первичной учетной документации (см п.1.1), распространяются на организации независимо от формы собственности, осуществляющие деятельность на территории Российской Федерации, а в п.1.2 - на организации независимо от формы собственности, осуществляющие деятельность на территории Российской Федерации, кроме бюджетных учреждений. Следует при этом отметить, что специалистами АО "Консультант Плюс" подготовлен «Обзор» с использованием правовых актов по состоянию на 24.07.2013. "КонсультантПлюс: Правовые новости. Специальный выпуск. Формы первичных учетных документов: унифицированные или самостоятельно разработанные?». Приводим часть текста указанного «Обзора».

Как указал Минфин России в Информации N ПЗ-10/2012, с 1 января 2013 г. остаются обязательными к применению формы первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии с другими федеральными законами и на основании таких законов.

Кроме того, необходимо отметить, что требования к первичным учетным документам, содержащиеся в ст. 9 Закона N 402-ФЗ, можно лишь частично



применить к документам, используемым для оформления событий в сфере трудовых отношений. Так, в ч. 5 ст. 9 Закона N 402-ФЗ предусмотрена возможность составления первичного учетного документа в электронном виде. В то же время Трудовой кодекс РФ и иные нормативные правовые акты, содержащие нормы трудового права, такой возможности не допускают. Например, в абз. 3 п. 26 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 N 749, прямо установлено, что отчет работника о работе, выполненной в командировке, представляется работодателю в письменной форме. Унифицированные формы служебного задания, отчета о его выполнении и командировочного удостоверения также содержатся в Постановлении N 1.

С учетом изложенного можно прийти к выводу, что оформление документов с использованием самостоятельно разработанных форм для учета труда и его оплаты может вызвать претензии со стороны проверяющих органов, поскольку в новой форме могут быть не учтены (не полностью учтены) требования трудового законодательства, предъявляемые к конкретному документу.

Например, личная карточка работника должна содержать графы, в которые необходимо вносить сведения о выполняемой работе, переводе на другую постоянную работу и увольнении (п. 12 Правил ведения и хранения трудовых книжек, изготовления бланков трудовой книжки и обеспечения ими работодателей, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 16.04.2003 N 225). В то же время данные сведения не входят в перечень, приведенный в ч. 2 ст. 9 Закона N 402-ФЗ.

Таким образом, что касается составления документов по учету труда и его оплаты, то в настоящее время организациям целесообразнее использовать унифицированные формы, утвержденные Постановлением N 1. Применение данных унифицированных форм в соответствии с ч. 4 ст. 9 Закона N 402-ФЗ необходимо утвердить либо отдельным приказом руководителя организации,

либо приложением к учетной политике.

## 11.2. Оплата и нормирование труда

При приеме работника на работу заключается трудовой договор. В соответствии со статьей 56 ТК РФ трудовой договор это соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами и данным соглашением, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать правила внутреннего трудового распорядка, действующие у данного работодателя.

Обязательными для включения в трудовой договор являются следующие условия:

-место работы, а в случае, когда работник принимается для работы в филиале, представительстве или ином обособленном структурном подразделении организации, расположенном в другой местности, - место работы с указанием обособленного структурного подразделения и его местонахождения;

-трудовая функция (работа по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации; конкретный вид поручаемой работнику работы). Если в соответствии с настоящим Кодексом, иными федеральными законами с выполнением работ по определенным должностям, профессиям, специальностям связано предоставление компенсаций и льгот либо наличие ограничений, то наименование этих должностей, профессий или специальностей и квалификационные требования к ним должны

соответствовать наименованиям и требованиям, указанным в квалификационных справочниках, утверждаемых в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации;

-дата начала работы, а в случае, когда заключается срочный трудовой договор, - также срок его действия и обстоятельства (причины), послужившие основанием для заключения срочного трудового договора в соответствии с настоящим Кодексом или иным федеральным законом;

-условия оплаты труда (в том числе размер тарифной ставки или оклада (должностного оклада) работника, доплаты, надбавки и поощрительные выплаты);

-режим рабочего времени и времени отдыха (если для данного работника он отличается от общих правил, действующих у данного работодателя);

-компенсации за тяжелую работу и работу с вредными и (или) опасными условиями труда, если работник принимается на работу в соответствующих условиях, с указанием характеристик условий труда на рабочем месте;

-условия, определяющие в необходимых случаях характер работы (подвижной, разъездной, в пути, другой характер работы);

-условие об обязательном социальном страховании работника в соответствии с настоящим Кодексом и иными федеральными законами;

-другие условия в случаях, предусмотренных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

В трудовом договоре могут предусматриваться дополнительные условия, не ухудшающие положение работника по сравнению с установленным трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, в частности:

Трудовые договоры могут заключаться:

1) на неопределенный срок;

2) на определенный срок не более пяти лет (срочный трудовой договор), если иной срок не установлен настоящим Кодексом и иными федеральными законами.

Срочный трудовой договор заключается, когда трудовые отношения не могут быть установлены на неопределенный срок с учетом характера предстоящей работы или условий ее выполнения, а именно в случаях, предусмотренных частью первой статьи 59 ТК РФ. В случаях, предусмотренных частью второй статьи 59 К РФ, срочный трудовой договор может заключаться по соглашению сторон трудового договора без учета характера предстоящей работы и условий ее выполнения.

Если в трудовом договоре не оговорен срок его действия, то договор считается заключенным на неопределенный срок.

Трудовая книжка установленного образца является основным документом о трудовой деятельности и трудовом стаже работника (статья 66 ТК РФ).

Форма, порядок ведения и хранения трудовых книжек, а также порядок изготовления бланков трудовых книжек и обеспечения ими работодателей устанавливаются уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти.

Работодатель (за исключением работодателей - физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями) ведет трудовые книжки на каждого работника, проработавшего у него свыше пяти дней, в случае, когда работа у данного работодателя является для работника основной.

Прием на работу оформляется приказом (распоряжением) работодателя, изданным на основании заключенного трудового договора. Содержание приказа (распоряжения) работодателя должно соответствовать условиям заключенного трудового договора.

Приказ (распоряжение) работодателя о приеме на работу объявляется работнику под роспись в трехдневный срок со дня фактического начала работы.

По требованию работника работодатель обязан выдать ему надлежаще заверенную копию указанного приказа (распоряжения).

При приеме на работу (до подписания трудового договора) работодатель обязан ознакомить работника под роспись с правилами внутреннего трудового распорядка, иными локальными нормативными актами, непосредственно связанными с трудовой деятельностью работника, коллективным договором.

При заключении трудового договора в нем по соглашению сторон может быть предусмотрено условие об испытании работника в целях проверки его соответствия поручаемой работе. Изменение определенных сторонами условий трудового договора, в том числе перевод на другую работу, допускается только по соглашению сторон трудового договора, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Кодексом. Соглашение об изменении определенных сторонами условий трудового договора заключается в письменной форме.

Основаниями прекращения трудового договора являются:

- 1) соглашение сторон (статья 78 ТК РФ);
- 2) истечение срока трудового договора (статья 79 ТК РФ), за исключением случаев, когда трудовые отношения фактически продолжают и ни одна из сторон не потребовала их прекращения;
- 3) расторжение трудового договора по инициативе работника (статья 80 ТК РФ);
- 4) расторжение трудового договора по инициативе работодателя (статья 81 ТК РФ);
- 5) перевод работника по его просьбе или с его согласия на работу к другому работодателю или переход на выборную работу (должность);
- 6) отказ работника от продолжения работы в связи со сменой собственника имущества организации, с изменением подведомственности (подчиненности) организации либо ее реорганизацией (статья 75 ТК РФ);

7) отказ работника от продолжения работы в связи с изменением определенных сторонами условий трудового договора (часть четвертая статья 74 ТК РФ);

8) отказ работника от перевода на другую работу, необходимого ему в соответствии с медицинским заключением, выданным в порядке, установленном федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, либо отсутствие у работодателя соответствующей работы (часть третья и четвертая статьи 73 ТК РФ);

9) отказ работника от перевода на работу в другую местность вместе с работодателем (часть первая статьи 72.1 ТК РФ);

10) обстоятельства, не зависящие от воли сторон (статья 83 ТК РФ);

11) нарушение установленных Трудовым Кодексом или иным федеральным законом правил заключения трудового договора, если это нарушение исключает возможность продолжения работы (статья 84 ТК РФ).

Трудовой договор может быть прекращен и по другим основаниям, предусмотренным Трудовым Кодексом и иными федеральными законами.

Права работников в целях обеспечения защиты персональных данных, хранящихся у работодателя регулируются статьей 89 ТК РФ.

Рабочее время - время, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка и условиями трудового договора должен исполнять трудовые обязанности, а также иные периоды времени, которые в соответствии с Трудовым Кодексом, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации относятся к рабочему времени. Статьей 91 ТК РФ установлена нормальная продолжительность рабочего времени, которая не может превышать 40 часов в неделю.

Порядок исчисления нормы рабочего времени на определенные календарные периоды (месяц, квартал, год) в зависимости от установленной

продолжительности рабочего времени в неделю определяется федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере труда.

Режим рабочего времени - это порядок распределения нормы рабочего времени работника в конкретной организации в течение определенного календарного периода (сутки, неделя, месяц и т.д.).

Видами режима рабочего времени являются:

- ненормированный рабочий день;
- работа в режиме гибкого рабочего времени;
- сменная работа;
- разделение рабочего дня на части.

Режим рабочего времени в соответствии с ч.1 ст.100 ТК РФ может устанавливаться следующими документами:

- правилами внутреннего трудового распорядка (далее - ПВТР) в соответствии с коллективным договором и (или) иными соглашениями;
- трудовым договором, если режим работы работника отличается от общего режима в организации.

Документ, устанавливающий режим рабочего времени, может регулировать следующие вопросы организации труда:

- продолжительность рабочей недели (пятидневная с двумя выходными, шестидневная с одним выходным, с предоставлением выходных дней по скользящему графику, неполная);
- категории работников с ненормированным рабочим днем (при наличии таких в организации) и вид компенсации;
- продолжительность ежедневной работы (смены), в том числе в режиме неполного рабочего дня (смены);
- время начала и окончания работы;

- время перерывов в работе;
  - число смен в сутки;
  - гибкое рабочее время;
  - разделение дня на части;
- чередование рабочих и нерабочих дней (например, предоставление выходных дней по скользящему графику) и др.

Обязанность работодателя осуществлять учет фактически отработанного времени работниками определена частью 4 статьи 91 ТК РФ.

В организациях применяются следующие виды учета:

- поденный (учетный период составляет день);
- недельный (учетный период составляет неделю, на протяжении которой соблюдается установленная законом максимальная продолжительность рабочего времени, но может меняться время работы в разные дни (смены));
- суммированный (учетный период составляет месяц, квартал, но не более года). Может вводиться в связи с особым характером работы. Допускается увеличение ежедневной работы (смены) или продолжительности рабочего времени за неделю, но соблюдается предельно допустимая норма рабочего времени за учетный период.

При любом виде учета необходимо соблюдать предельную продолжительность рабочего времени и правильно отражать фактически отработанное работником время в таблице учета.

Для учета отработанного работниками времени предусмотрены унифицированные формы табеля учета рабочего времени (№ Т-12 и № Т-13), утв. Постановлением Госкомстата РФ от 05.01.2004 N 1 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты" (Формы должны соответствовать требованиям закона № 402-ФЗ и утверждены руководителем организации).



Составленный табель подписывается руководителем структурного подразделения, работником кадровой службы и передается в бухгалтерию. Заполненный и подписанный табель является основанием для расчетов с работниками и начисления им заработной платы.

Табель составляется в единственном экземпляре и должен храниться в организации в течение пяти лет, а если условия труда работников являются тяжелыми, вредными и опасными - 75 лет (ст. 586 Перечня типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения (утв. Приказом Минкультуры РФ от 25.08.2010 N 558)).

### **11.2.1. Основные положения об оплате труда работникам**

Заработная плата (оплата труда работника) в соответствии со статьей 129 ТК РФ это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

Соответствующим федеральным законом определяется минимальный размер оплаты труда, который применяется для регулирования оплаты труда и определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, а также для иных целей обязательного социального

страхования. Применение минимального размера оплаты труда для других целей не допускается.

Существует понятие «Тарифная ставка», определяемое как фиксированный размер оплаты труда работника за выполнение нормы труда определенной сложности (квалификации) за единицу времени без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

Оклад (должностной оклад) - фиксированный размер оплаты труда работника за исполнение трудовых (должностных) обязанностей определенной сложности за календарный месяц без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

Базовый оклад (базовый должностной оклад), базовая ставка заработной платы - минимальные оклад (должностной оклад), ставка заработной платы работника государственного или муниципального учреждения, осуществляющего профессиональную деятельность по профессии рабочего или должности служащего, входящим в соответствующую профессиональную квалификационную группу, без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

Выплата заработной платы производится в денежной форме в валюте Российской Федерации (в рублях), а также в соответствии с коллективным договором или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться и в иных формах, не противоречащих законодательству Российской Федерации и международным договорам Российской Федерации.

Заработная плата работнику устанавливается трудовым договором в соответствии с действующими у данного работодателя системами оплаты труда. Таким образом в соответствии со статьей 135 ТК РФ системы оплаты труда устанавливаются организациями самостоятельно.

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

Российская трехсторонняя комиссия по регулированию социально-трудовых отношений ежегодно до внесения в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной год разрабатывает единые рекомендации по установлению на федеральном, региональном и местном уровнях систем оплаты труда работников организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов. Указанные рекомендации учитываются Правительством Российской Федерации, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления при определении объемов финансирования учреждений здравоохранения, образования, науки, культуры и других учреждений бюджетной сферы. Если стороны Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений не достигли соглашения, указанные рекомендации утверждаются Правительством Российской Федерации, а мнение сторон Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений доводится до субъектов Российской Федерации Правительством Российской Федерации.

Локальные нормативные акты, устанавливающие системы оплаты труда, принимаются работодателем с учетом мнения представительного органа работников.

Условия оплаты труда, определенные трудовым договором, не могут быть ухудшены по сравнению с установленными трудовым законодательством и

иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами (ст. 135 ТК РФ). Кроме того условия оплаты труда, определенные коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, не могут быть ухудшены по сравнению с установленными трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права (ст. 135 ТК РФ).

Порядок, место и сроки выплаты заработной платы определены статьей 136 ТК РФ.

. Тарифные системы оплаты труда - системы оплаты труда, основанные на тарифной системе дифференциации заработной платы работников различных категорий.

Тарифная система дифференциации заработной платы работников различных категорий включает в себя: тарифные ставки, оклады (должностные оклады), тарифную сетку и тарифные коэффициенты.

Тарифная сетка - совокупность тарифных разрядов работ (профессий, должностей), определенных в зависимости от сложности работ и требований к квалификации работников с помощью тарифных коэффициентов.

Тарифный разряд - величина, отражающая сложность труда и уровень квалификации работника.

Квалификационный разряд - величина, отражающая уровень профессиональной подготовки работника.

Тарификация работ - отнесение видов труда к тарифным разрядам или квалификационным категориям в зависимости от сложности труда.

Сложность выполняемых работ определяется на основе их тарификации.

Тарификация работ и присвоение тарифных разрядов работникам производятся с учетом единого тарифно-квалификационного справочника работ и профессий рабочих, единого квалификационного справочника должностей

руководителей, специалистов и служащих. Указанные справочники и порядок их применения утверждаются в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации.

Тарифные системы оплаты труда устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права. Тарифные системы оплаты труда устанавливаются с учетом единого тарифно-квалификационного справочника работ и профессий рабочих, единого квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и служащих, а также с учетом государственных гарантий по оплате труда.

Статьями 144-158 ТК РФ определены особенности оплаты труда различных категорий работников.

Оплата труда руководителей организаций, их заместителей и главных бухгалтеров в организациях, финансируемых из федерального бюджета, производится в порядке и размерах, которые определяются Правительством Российской Федерации, в организациях, финансируемых из бюджета субъекта Российской Федерации, - органами государственной власти соответствующего субъекта Российской Федерации, а в организациях, финансируемых из местного бюджета, - органами местного самоуправления (статья 145 ТК РФ).

Размеры оплаты труда руководителей иных организаций, их заместителей и главных бухгалтеров определяются по соглашению сторон трудового договора.

### **11.2.2. Основные положения о нормировании труда**

Вопросы нормирования труда определены главой 22 ТК РФ.

Работникам гарантируются:

-государственное содействие системной организации нормирования труда;

-применение систем нормирования труда, определяемых работодателем с учетом мнения представительного органа работников или устанавливаемых коллективным договором.

Нормы труда: нормы выработки, времени, нормативы численности и другие нормы устанавливаются в соответствии с достигнутым уровнем техники, технологии, организации производства и труда.

Нормы труда могут быть пересмотрены по мере совершенствования или внедрения новой техники, технологии и проведения организационных либо иных мероприятий, обеспечивающих рост производительности труда, а также в случае использования физически и морально устаревшего оборудования.

Достижение высокого уровня выработки продукции (оказания услуг) отдельными работниками за счет применения по их инициативе новых приемов труда и совершенствования рабочих мест не является основанием для пересмотра ранее установленных норм труда.

Для однородных работ могут разрабатываться и устанавливаться типовые (межотраслевые, отраслевые, профессиональные и иные) нормы труда. Типовые нормы труда разрабатываются и утверждаются в порядке установленном уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти.

Локальные нормативные акты, предусматривающие введение, замену и пересмотр норм труда, принимаются работодателем с учетом мнения представительного органа работников.

При введении новых норм труда должна быть проведена разъяснительная работа с работниками и о их введении работники должны быть извещены не позднее чем за два месяца.

Вопросы обеспечения нормальных условий работы для выполнения норм выработки определены статьей 163 ТК РФ.

Существует система гарантий и компенсаций и статьей 165 ТК РФ определены случаи предоставления гарантий и компенсаций

Гарантии - средства, способы и условия, с помощью которых обеспечивается осуществление предоставленных работникам прав в области социально-трудовых отношений (Статья 164 ТК РФ).

Компенсации - денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных обязанностей, предусмотренных настоящим Кодексом и другими федеральными законами (Статья 164 ТК РФ).

Кроме общих гарантий и компенсаций, предусмотренных Трудовым Кодексом (гарантии при приеме на работу, переводе на другую работу, по оплате труда и другие), работникам предоставляются гарантии и компенсации в следующих случаях:

- при направлении в служебные командировки;
- при переезде на работу в другую местность;
- при исполнении государственных или общественных обязанностей;
- при совмещении работы с обучением;
- при вынужденном прекращении работы не по вине работника;
- при предоставлении ежегодного оплачиваемого отпуска;
- в некоторых случаях прекращения трудового договора;
- в связи с задержкой по вине работодателя выдачи трудовой книжки при увольнении работника;
- в других случаях, предусмотренных настоящим Кодексом и иными федеральными законами.

При предоставлении гарантий и компенсаций соответствующие выплаты производятся за счет средств работодателя. Органы и организации, в интересах которых работник исполняет государственные или общественные обязанности (присяжные заседатели, доноры, члены избирательных комиссий и другие),

производят работнику выплаты в порядке и на условиях, которые предусмотрены настоящим Кодексом, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации. В указанных случаях работодатель освобождает работника от основной работы на период исполнения государственных или общественных обязанностей.

### **11.2.3. Материальная ответственность сторон трудового договора**

Вопросам материальной ответственности сторон трудового договора определено значительное место в Трудовом Кодексе РФ. Эти вопросы рассмотрены в Главах 37, 38, и 39 ТК РФ.

В частности рассмотрены:

- случаи и условия наступления материальной ответственности работодателя
- материальная ответственность работодателя за незаконное лишение работника возможности трудиться
- материальная ответственность работодателя за причинение ущерба имуществу работника
- материальная ответственность работодателя за задержку выплаты заработной платы и других выплат, причитающихся работнику
- материальная ответственность работодателя за причинение морального вреда.

Статьей 232 ТК РФ определено, что сторона трудового договора (работодатель или работник), причинившая ущерб другой стороне, возмещает этот ущерб в соответствии с Трудовым Кодексом и иными федеральными законами. При этом трудовым договором или заключаемыми в письменной форме соглашениями, прилагаемыми к нему, может конкретизироваться материальная ответственность сторон этого договора. Отмечено также, что договорная ответственность работодателя перед работником не может быть ниже, а



работника перед работодателем - выше, чем это предусмотрено настоящим Кодексом или иными федеральными законами.

Расторжение трудового договора после причинения ущерба не влечет за собой освобождения стороны этого договора от материальной ответственности, предусмотренной Трудовым Кодексом или иными федеральными законами.

Вопросы материальной ответственности трудового договора также весьма важны в учете оплаты труда работников.

#### **11.2.4. Начисление и удержания заработной платы**

Начисление заработной платы производится бухгалтером на основании данных первичных документов по учету фактически отработанного работником времени.

Одним из таких документов, в частности, является табель учета рабочего времени. В настоящее время действует две его формы: № Т-12, № Т-13

Табель заполняет уполномоченное на это лицо, после чего его подписывает руководитель структурного подразделения и работник кадровой службы, а затем он передается в бухгалтерию.

На основании полученного табеля бухгалтер рассчитывает заработную плату работникам. Расчет заработной платы осуществляется в соответствующих ведомостях, формы которых приведены в Постановлении Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты». К формам по расчету заработной платы отнесены:

- расчетно-платежная ведомость (унифицированная форма Т-49);
- расчетная ведомость (унифицированная форма Т-51);
- платежная ведомость (унифицированная форма Т-53).

Расчетчик или бухгалтер самостоятельно выбирает, какие из приведенных форм необходимо применить.

### **Рассмотрим удержания из заработной платы работникам.**

Из начисленной работнику заработной платы могут производиться удержания. Такие удержания производятся только в случаях, предусмотренных ТК РФ и иными федеральными законами (ч. 1 ст. 137 ТК РФ).

К числу наиболее распространенных удержаний из заработной платы относятся алименты, которые работник обязан уплачивать. Удержание алиментов производится работодателем ежемесячно на основании нотариально удостоверенного соглашения об уплате алиментов, исполнительного листа, судебного приказа и т.п. (ст. 109 СК РФ, пп. 3 п. 1 ст. 12 Федерального закона от 02.10.2007 N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве" (далее - Закон N 229-ФЗ)).

Работодатель вправе также удержать из заработной платы работника и иные суммы для погашения задолженности работника перед работодателем. Основания для таких удержаний перечислены в ч. 2 ст. 137 ТК РФ.

Из заработной платы работника также производится удержание сумм НДФЛ, исчисленных работодателем как налоговым агентом (п. п. 1, 4 ст. 226 НК РФ).

Следует отметить, что общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20%, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, - 50% заработной платы, причитающейся работнику (ст. 138 ТК РФ). Имеются отдельные ограничения по удержаниям из заработной платы (ч. 3 ст. 138 ТК РФ).

### **Рассмотрим вопросы выплаты заработной платы.**

По общему правилу выплата заработной платы производится в денежной форме в рублях (ч. 1 ст. 131 ТК РФ). Однако если в коллективном договоре (или трудовом договоре с работником) предусмотрена возможность выплаты зарплаты в иной форме, то в этом случае необходимо соблюдать следующие ограничения:

- выплата зарплаты в неденежной форме может производиться только по письменному заявлению работника;
- доля неденежных выплат не может превышать 20% от начисленной месячной зарплаты;
- форма, в которой производятся неденежные выплаты, не должна противоречить российскому законодательству и международным договорам РФ (ч. 2 ст. 131 ТК РФ).

В качестве примеров выплаты зарплаты в неденежной форме можно привести ситуации, когда работодатель, например, выдает часть зарплаты готовой продукцией, оплачивает проживание работника, питание, стоимость коммунальных услуг и т.д.

При применении выплаты заработной платы в неденежной форме следует руководствоваться соответствующими Постановлениями Пленумов Верховного Суда РФ "О применении судами Российской Федерации».

#### **11.2.5. Бухгалтерский учет начисления и выплаты заработной платы в**

Заработная плата работника, включая надбавки, является для организации расходом по обычным видам деятельности (п. п. 5, 8 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). Сумму заработной платы работника бухгалтеру следует отразить по дебету соответствующего счета учета затрат на производство (расходов на продажу для торговых организаций) в корреспонденции с кредитом счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.01.2000 N 94н).

Удержание НДФЛ из заработной платы работника отражается записью по дебету счета 70 в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Заработная плата работников подлежит обложению НДФЛ (пп. 6 п. 1 ст. 208, п. 1 ст. 210 НК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 17.10.2006 N 86/06). При этом оплата труда облагается налогом независимо от ее размера (Письмо УФНС России по г. Москве от 24.09.2009 N 20-14/3/099660@) и др.). При выплате работникам процентной надбавки за стаж работы в районах Крайнего Севера, эта сумма будет являться оплатой труда и подлежать налогообложению в обычном порядке.

В качестве первичных учетных документов, отражающих начисление заработной платы, используются расчетно-платежная ведомость (форма N Т-49), расчетная ведомость, платежная ведомость (формы N Т-51 и N Т-53 соответственно).

Рассмотрим ситуацию по расчету заработной платы в организации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Заработная плата работника ООО «Ракета». Чистова А.В. составляет 20 000 руб. в месяц. Этому работнику с 12 сентября 2012 г. был предоставлен очередной отпуск продолжительностью 28 календарных дней.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо рассчитать сумму выплаты заработной платы работнику Чистову А.В. за сентябрь 2012

### **Решения по ситуации.**

1. Рассчитаем общее количество рабочих дней в сентябре 2012 г и фактически отработанное в сентябре этим работником.

Общее количество рабочих дней в сентябре составило 20 дней.

В сентябре Чистовым А.В. отработано 7 рабочих дней.

2. Рассчитаем заработную плату этого работника за сентябрь:  $(20\ 000\ \text{руб.} / 20\ \text{дн.} \times 7\ \text{дн.}) = 7000\ \text{руб.}$  Заработная плата составила 7000руб.

3. В бухгалтерском учете начисление и выплата заработной платы работнику Чистову А.В. представлена в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Работнику начислена заработная плата	20 (44)	70	7000	Расчетно-платежная ведомость
Удержан НДФЛ из суммы заработной платы (7000 x 13%)	70	68-НДФЛ	910	Регистр налогового учета (налоговая карточка)
Выплатена заработная плата через кассу (7000 - 910)	70	50	6090	Расчетно-платежная ведомость
Сумма НДФЛ перечислена в бюджет с расчетного счета организации	68-НДФЛ	51	910	Выписка банка по расчетному счету

Бухгалтерия организации осуществляет не только расчет сумм причитающейся работникам заработной платы, премии, пособий, но и организует учет этих сумм на счетах бухгалтерского учета в соответствующих регистрах. Суммы начисленной заработной платы и премий относятся на производственные счета и включаются в себестоимость продукции. Так, основная заработная плата, начисленная по сдельным расценкам, повременно, по тарифным ставкам и окладам, премии за производственные показатели относятся в дебет счетов: 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 28 "Брак в производстве", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", и в кредит счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Одновременно их суммы записываются в ведомости учета производственных затрат по заказам, статьям, цехам, а на их основе - в соответствующие журналы-ордера.

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

По кредиту счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" отражаются суммы:

- оплаты труда, причитающиеся работникам, - в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) и других источников

- оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков работникам и резерва вознаграждений за выслугу лет, выплачиваемого раз в год, - в корреспонденции со счетом 96 "Резервы предстоящих расходов"

- начисленных пособий по социальному страхованию пенсий и других аналогичных сумм, - в корреспонденции со счетом 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"

- начисленных доходов от участия в капитале организации и т.п. - в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

По дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" отражаются выплаченные суммы оплаты труда, премий, пенсий и т.п., доходов от участия в капитале организации, а также суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателей) суммы отражаются по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет "Расчеты по депонированным суммам").

Аналитический учет по счету 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" ведется по каждому работнику организации.

Счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" корреспондирует со счетами:

по дебету: 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 68 Расчеты по налогам и сборам, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей;

по кредиту: 08 Вложения во внеоборотные активы, 20 Основное производство, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 28 Брак в производстве, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 44 Расходы на продажу, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), 91 Прочие доходы и расходы, 96 Резервы предстоящих расходов, 97 Расходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки.

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** В организации установлена пятидневная рабочая неделя. Заработная плата выплачивается работникам два раза в месяц.. Начисление заработной платы производится один раз в месяц на последнее число месяца. Работнику Добрыкину Ю.И. ежемесячно предоставляются четыре дополнительных выходных дня по уходу за ребенком-инвалидом. Должностной оклад работника Добрыкина Ю.И. составляет 40 000 руб.. Его средний заработок за четыре дополнительных выходных дня в марте 2013 г. составил 7712 руб. На иждивении работника, который не является единственным родителем, находится

один несовершеннолетний ребенок-инвалид.

19 марта 2013 г. работнику Добрыкину Ю.И. из кассы выплачена заработная плата за первую половину марта в размере 15 000 руб.. 5 апреля в кассу организации получены денежные средства с расчетного счета для выплаты заработной платы за вторую половину марта. В этот же день указанная заработная плата, а также сумма среднего заработка за четыре дополнительных выходных дня выплачены работнику из кассы организации.

Кроме заработной платы и оплаты дополнительных выходных дней, а также иных выплат в пользу работника в марте организация не производила.

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

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации расчеты по оплате труда за март 2013 г. с работником Добрыкиным Ю.И., которому ежемесячно предоставляются четыре дополнительных выходных дня по уходу за ребенком-инвалидом.

### **Рассмотрим трудовые отношения**

Заработная плата (оплата труда работника) это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы. В рассматриваемой ситуации заработная плата работника установлена в виде должностного оклада (ч 1, 4 ст 129 Трудового кодекса РФ).

Согласно ч 1 ст 135 ТК РФ заработная плата работнику устанавливается трудовым договором в соответствии с действующими у данного работодателя системами оплаты труда.

Заработная плата выплачивается работнику, как правило, в месте выполнения им работы либо перечисляется на указанный работником счет в банке на условиях, определенных коллективным договором или трудовым договором (ч 3 ст 136 ТК РФ). В рассматриваемой ситуации заработная плата выплачивается из



кассы организации.

Заработная плата выплачивается не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка, коллективным договором, трудовым договором (ч 6 ст 136 ТК РФ).

Согласно части 1, 4 ст 112 ТК РФ наличие в марте нерабочего праздничного дня не является основанием для снижения заработной платы работникам, получающим оклад (должностной оклад).

В данном случае работнику по его письменному заявлению предоставляются четыре дополнительных оплачиваемых выходных дня в месяц для ухода за ребенком-инвалидом. Оплата каждого дополнительного выходного дня производится в размере среднего заработка (ч 1 ст 262 ТК РФ).

Порядок документального оформления предоставления дополнительных выходных дней для ухода за ребенком-инвалидом см. в "Путеводителе по кадровым вопросам. Работа в выходные и нерабочие праздничные дни".

Финансовое обеспечение расходов на оплату рассматриваемых дополнительных выходных дней осуществляется за счет межбюджетных трансфертов из федерального бюджета, предоставляемых в установленном порядке бюджету ФСС РФ (ч 17 ст 37 Федерального закона от 24.07.2009 N 213-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования", п 8 Положения о Фонде социального страхования Российской Федерации, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 12.02.1994 N 101).

### **Расчет заработной платы**

Работнику выплачивается заработная плата за март 2013 г. за 16 отработанных дней из 20 рабочих дней по календарю пятидневной рабочей недели. Следовательно, заработная плата за март составляет 32 000 руб. (40 000 руб. / 20 дн. x 16 дн.).

За четыре дополнительных выходных дня, предоставленных работнику для ухода за ребенком-инвалидом, выплачивается средний заработок (7712 руб.).

### **Рассмотрим налог на доходы физических лиц (НДФЛ)**

Вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей (заработная плата) является доходом работника, который является объектом налогообложения по НДФЛ, и учитывается при определении налоговой базы (п 1 ст 208, п 1 ст 209, п 1 ст 210 Налогового кодекса РФ).

В рассматриваемом случае помимо заработной платы работнику оплачиваются четыре дополнительных выходных дня в месяц, предоставленные для ухода за несовершеннолетним ребенком-инвалидом.

Доходы, освобождаемые от налогообложения, перечислены в ст 217 НК РФ. Согласно п 1 ст 217 НК РФ не подлежат налогообложению государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством, имеющие характер государственных пособий.

Перечень выплат, относящихся к государственным пособиям гражданам, имеющим детей, установлен ст 3 Федерального закона от 19.05.1995 N 81-ФЗ "О государственных пособиях гражданам, имеющим детей". При этом средний заработок, выплачиваемый за дополнительные четыре выходных дня в месяц одному из работающих родителей для ухода за ребенком-инвалидом, в указанном перечне не поименован.

Вместе с тем Президиум ВАС РФ в Постановлении от 08.06.2010 N 1798/10 признал, что оплата дополнительных дней отдыха одному из родителей для ухода

за детьми-инвалидами носит характер государственной поддержки, производится за счет бюджета ФСС РФ и может рассматриваться как выплата, осуществляемая в соответствии с действующим законодательством. Следовательно, в силу п 1 ст 217 НК РФ оплата дополнительных четырех выходных дней в месяц работнику для ухода за ребенком-инвалидом обложению НДФЛ не подлежит как иная выплата, осуществляемая в соответствии с действующим законодательством. Постановление Президиума ВАС РФ N 1798/10 включено в Обзор постановлений Президиума ВАС РФ по налоговым спорам за период с 2010 г. по первое полугодие 2011 г., направленный для использования в работе нижестоящим органам Письмом ФНС России от 12.08.2011 N СА-4-7/13193@.

Минфин России при рассмотрении вопроса об освобождении от налогообложения среднего заработка работников за четыре дополнительных выходных дня, предоставленных для ухода за детьми-инвалидами, исходит из приведенной позиции Президиума ВАС РФ (см., например, Письма от 30.05.2013 № 03-04-06/19680, от 27.03.2013 № 03-04-05/6-294, от 19.03.2013 № 03-04-06/8399, от 19.03.2013 № 03-04-05/6-241). ФНС России в Письме от 09.08.2011 N АС-4-3/12862@ также предлагает руководствоваться арбитражной практикой, предусматривающей освобождение от обложения НДФЛ указанных выплат.

Таким образом, учитывая вышеизложенное, в данном случае налогооблагаемым доходом признается только сумма заработной платы работника. Сумма оплаты работнику дополнительных выходных дней для ухода за несовершеннолетним ребенком-инвалидом, исчисленная исходя из среднего заработка, НДФЛ не облагается.

Организация, в результате отношений с которой физическое лицо получает доход, признается налоговым агентом по НДФЛ. В этом случае организация обязана исчислить, удержать и перечислить в бюджет соответствующую сумму НДФЛ непосредственно из доходов физического лица при их фактической выплате (п.п. 1, 4, 6 ст 226 НК РФ).

При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом) (п 2 ст 223 НК РФ).

Исходя из приведенной нормы, при выплате работнику заработной платы за первую половину месяца НДФЛ не исчисляется и не удерживается. Исчисление и удержание НДФЛ с заработной платы производится в последний день месяца, за который начислена эта заработная плата (по данному вопросу (см. также Письмо Минфина России от 17.07.2008 N 03-04-06-01/214, от 16.07.2008 N 03-04-06-01/209).

По вопросу о моменте перечисления НДФЛ при выплате заработной платы два раза в месяц подробно см. в Энциклопедии спорных ситуаций по НДФЛ и взносам во внебюджетные фонды.

Исчисление сумм НДФЛ производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, начисленным налогоплательщику за данный период, в отношении которых применяется налоговая ставка 13%, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы НДФЛ (п 1 ст 224, п п 2, 3 ст 226 НК РФ).

По общему правилу при определении налоговой базы по НДФЛ сумма доходов, подлежащих налогообложению по налоговой ставке, установленной п 1 ст 224 НК РФ (13%), уменьшается на сумму налоговых вычетов, предусмотренных, в частности, ст. 218 НК РФ (п 3 ст 210 НК РФ).

В рассматриваемой ситуации работнику, как родителю одного несовершеннолетнего ребенка-инвалида, находящегося на его обеспечении, предоставляется стандартный налоговый вычет в размере 3000 руб. за каждый месяц налогового периода (года) до того момента, когда сумма дохода этого родителя, исчисленная нарастающим итогом с начала года, превысит 280 000 руб.

(статьи 216, 218 НК РФ). Налоговый вычет предоставляется работнику на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на данный налоговый вычет (п.п. 1, 3 ст. 218 НК РФ).

Таким образом, налоговая база для исчисления НДФЛ за март 2013 г. с учетом предоставляемого налогового вычета составит 29 000 руб. (32 000 руб. - 3000 руб.). Сумма НДФЛ, подлежащая удержанию при выплате заработной платы за март, составит 3770 руб. (29 000 руб. x 13%).

Организация обязана перечислить в бюджет удержанную сумму НДФЛ в данном случае не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, то есть не позднее 5 апреля 2013 г. (п 6 ст 226 НК РФ).

### **Рассмотрим страховые взносы**

Организации являются страхователями и плательщиками страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации - на обязательное пенсионное страхование, Фонд социального страхования Российской Федерации - на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования - на обязательное медицинское страхование (ст. 5 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования").

Физические лица, выполняющие работу на основании трудового договора, заключенного со страхователем, подлежат также обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в силу п 1 ст. 5 Федерального закона от 24.07.1998 N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний".

Сумма заработной платы работника является объектом обложения

указанными страховыми взносами и включается в базу для их начисления на дату начисления заработной платы (ч 1 ст 7, ч 1 ст 8, п 1 ст 11 Федерального закона N 212-ФЗ, ст 20.1 Федерального закона N 125-ФЗ). База для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также на обязательное медицинское страхование определяется в порядке, установленном ч 3 ст 8 Федерального закона N 212-ФЗ. Подробно об обложении страховыми взносами заработной платы рекомендуется использовать Практическое пособие по страховым взносам на обязательное социальное страхование в ИБ СПС «Консультант Плюс».

В отношении суммы среднего заработка, выплачиваемого за четыре дополнительных выходных дня по уходу за ребенком-инвалидом, отметим следующее. Согласно официальной позиции Минздравсоцразвития России и ФСС РФ суммы среднего заработка, выплачиваемые организацией за дополнительные выходные дни, предоставляемые работникам для ухода за детьми-инвалидами в соответствии со ст 262 ТК РФ, относятся к выплатам, производимым в рамках трудовых отношений, и облагаются страховыми взносами в общеустановленном порядке на основании ч 1 ст 7 Федерального закона N 212-ФЗ, п 1 ст 20.1 Федерального закона N 125-ФЗ независимо от источника финансирования таких выплат (п 1 Письма Минздравсоцразвития России от 15.03.2011 N 784-19 (направлено для учета в работе Письмом ФСС РФ от 13.04.2011 N 14-03-11/08-3338), Письмо ФСС РФ от 17.11.2011 N 14-03-11/08-13985).

Данная позиция сформирована в 2011 г. в связи с изменениями в ст 7 Федерального закона N 212-ФЗ, внесенными Федеральным законом от 08.12.2010 N 339-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования" и отдельные законодательные акты Российской Федерации".

Имеется судебное решение, поддерживающее приведенную позицию официальных органов (Постановление ФАС Центрального округа от 31.10.2012 по делу N А36-1071/2012).

Вместе с тем в арбитражной практике отражена противоположная позиция по данному вопросу. Согласно позиции Президиума ВАС РФ, изложенной в приведенном выше Постановлении N 1798/10, рассматриваемая выплата не относится к вознаграждению за выполнение трудовых или иных обязанностей, а является иной выплатой, осуществляемой в соответствии с действующим законодательством РФ. Кроме того, напомним, что данная выплата производится за счет средств бюджета ФСС РФ, поэтому ее можно рассматривать как иной вид обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию.

Исходя из этого указанную выплату можно отнести к суммам, не подлежащим обложению страховыми взносами в государственные внебюджетные фонды в силу п 1 ч 1 ст 9 Федерального закона N 212-ФЗ и п 1 ст 20.2 Федерального закона N 125-ФЗ. К таким выводам пришел ряд арбитражных судов, которые при вынесении решений принимали во внимание Постановление Президиума ВАС РФ N 1798/10 (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 27.11.2012 по делу № А05-5262,2012, ФАС Поволжского округа от 12.09.2012 по делу № А57-19322/2011, ФАС Уральского округа от 18.12.2012 № Ф09-12357/12 по делу N А71-7811/2012).

ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 10.12.2012 N А05-5260/2012 (Определением ВАС РФ от 25.02.2013 N ВАС-1344/13 отказано в передаче дела N А05-5260/2012 в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора) рассматривает оплату дополнительных дней отдыха одному из родителей для ухода за детьми-инвалидами не как вознаграждение за труд, а в качестве гарантированной государством компенсации лицам, исполняющим семейные обязанности, которая не облагается страховыми взносами на основании

ч 1 ст 9 Федерального закона N 212-ФЗ.

Дополнительно по данному вопросу рекомендуется обратиться к Энциклопедии спорных ситуаций по НДФЛ и взносам во внебюджетные фонды. В рассматриваемом случае исходим из условия, что организация придерживается позиции официальных органов и включает суммы среднего заработка, выплачиваемые работнику за дополнительные выходные дни, предоставляемые для ухода за ребенком-инвалидом, в базу для начисления страховых взносов во внебюджетные фонды.

В 2013 г. применяются следующие тарифы страховых взносов: в Пенсионный фонд РФ - 22%, в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования - 5,1%, в Фонд социального страхования РФ - 2,9% (ч 1 ст 58.2 Федерального закона N 212-ФЗ).

В данной консультации исходим из условия, что экономическая деятельность организации отнесена к 5 классу профессионального риска, поэтому тариф страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний установлен для нее в размере 0,6% (ст. 1 Федерального закона от 03.12.2012 N 228-ФЗ "О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов", ст. 1 Федерального закона от 22.12.2005 N 179-ФЗ "О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2006 год").

Таким образом, в данном случае организацией применяются тарифы страховых взносов, составляющие в общей сумме 30,6%. Сумма страховых взносов, подлежащих уплате за март, составляет 12 151,87 руб. ((32 000 руб. + 7712 руб.) x 30,6%).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Затраты на оплату труда работников включаются в состав расходов по



обычным видам деятельности в периоде начисления соответствующих выплат (п.п. 5, 8, 16, 18 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Страховые взносы, начисленные на сумму заработной платы работника, также относятся к расходам по обычным видам деятельности организации на дату их начисления (п.п. 5, 8, 16, 18 ПБУ 10/99).

Бухгалтерские записи по отражению в учете начисления выплат работнику в рамках трудовых отношений, начисления страховых взносов на эти выплаты, удержания НДФЛ с суммы выплат и выдачи денежных средств работнику производятся в порядке, установленном Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, и приведены в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Начисление среднего заработка за дополнительные выходные дни, выплачиваемого за счет средств бюджета ФСС РФ (о чем сказано выше), отражается с использованием счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Затраты организации, связанные с выплатой работнику заработной платы, учитываются в составе расходов на оплату труда на основании п 1 ст 255 НК РФ.

При применении метода начисления расходы на оплату труда признаются ежемесячно исходя из начисленной суммы (п 4 ст 272 НК РФ).

Страховые взносы, начисленные организацией на указанные выплаты работнику, признаются прочими расходами, связанными с производством и реализацией, на дату их начисления (п 1 ст 264 , п 7 ст 272 НК РФ).

Результаты анализа ситуации систематизированы в «Журнале регистрации хозяйственных операций».

Обозначения субсчетов, используемые в таблице

к балансовому счету 69:

69-1-1 "Страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, зачисляемые в ФСС РФ";

69-1-2 "Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний";

69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению";

69-3 "Расчеты по обязательному медицинскому страхованию".

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный Документ
На 19 марта 2013 г.				
Выплачена работнику заработная плата за первую половину марта	70	50	15 000	Расчетно- платежная ведомость
На 31 марта 2013 г.				
Начислена работнику заработная плата за март	20 (25, 26, 44 и др.	70		Расчетно- платежная ведомость
Отражена сумма среднего заработка за четыре дополнительных выходных дня в марте	69-1-1	70	7 712	Расчетно- платежная ведомость
Начислены страховые взносы на сумму заработной платы и сумму среднего заработка за четыре дополнительных выходных дня	20 (25, 26, 4 4 и др.)	69-1-1, 69-1-2, 69-2 69-3	12 151,87	Бухгалтерская Справка-расчет
Удержан НДФЛ с суммы заработной платы	70	68-НДФЛ	3 770	Регистр налогового учета (Налоговая карточка)
На 5 апреля 2013 г.				
Перечислен в бюджет НДФЛ	68-НДФЛ	51	3 770	Выписка банка по

				Расчетному счету
Получены в кассу денежные средства на выплату заработной платы за вторую половину марта и среднего заработка за четыре дополнительных выходных дня (32 000 - 15 000 - 3770 + 7712)	50	51	20 942	Приходный Кассовый ордер, Выписка банка по Расчетному счету
Выплачены работнику заработная плата за вторую половину марта и средний заработок за четыре дополнительных выходных дня	70	50	20 942	Расчетно- платежная ведомость

Следует отметить, что в рассматриваемой ситуации не приводится расчет среднего заработка, исходя из которого производится оплата дополнительных выходных дней.

С 01.01.2013 база для начисления страховых взносов с учетом ее индексации в отношении каждого физического лица установлена в сумме, не превышающей 568 000 руб. (п 1 Постановления Правительства РФ от 10.12.2012 N 1276, ч 4, 5 ст 8 Федерального закона N 212-ФЗ). В данном случае сумма выплат, исчисленная с начала года нарастающим итогом, не превышает указанной предельной величины.

Об особенностях применения унифицированных форм первичных учетных документов с 01.01.2013 см. пояснения, сделанные ранее.

## **Ситуация 2.**

**Содержание ситуации.** В текущем месяце работник организации представил в бухгалтерию заявление с просьбой производить из его заработной платы ежемесячное удержание в размере 900 руб. и перечислять удержанную сумму в бюджет Пенсионного фонда РФ в качестве дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии.

## **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации удержания из заработной платы работника, производимые на основании его заявления и направляемые на уплату дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим порядок уплаты дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии**

Правоотношения по обязательному пенсионному страхованию в целях уплаты дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии возникают на основании поданного физическим лицом заявления о добровольном вступлении в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию в целях уплаты дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии. Это заявление может подаваться в территориальный орган Пенсионного фонда РФ застрахованным лицом (гражданином) через своего работодателя (ч 1 ст 3, ч 1 ст 4 Федерального закона от 30.04.2008 N 56-ФЗ "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений").

Организация-работодатель, получившая заявление, в срок, не превышающий трех рабочих дней со дня получения заявления, направляет его непосредственно в территориальный орган Пенсионного фонда РФ по месту регистрации в качестве страхователя по обязательному пенсионному страхованию либо через многофункциональный центр. Территориальный орган Пенсионного фонда РФ, получивший заявление, не позднее 10 рабочих дней со дня получения заявления направляет гражданину (работнику) уведомление о получении заявления, результатах его рассмотрения и дате вступления в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию в целях уплаты дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии (ч 4, 5 ст 4 Федерального закона N 56-ФЗ).

После получения уведомления работник составляет еще одно заявление об уплате дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии, но уже в произвольной форме и на имя руководителя организации. В нем он указывает размер ежемесячного дополнительного платежа - в фиксированной сумме или в процентах от базы по взносам на обязательное пенсионное страхование (ч 2 ст 5 Федерального закона N 56-ФЗ). Начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем получения работодателем этого заявления, он исчисляет, удерживает и перечисляет дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии в отношении работника (ч 2 ст 7 Федерального закона N 56-ФЗ). Дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии ежемесячно исчисляются работодателем отдельно в отношении каждого застрахованного лица (ч 1 ст 7 Федерального закона N 56-ФЗ).

Перечисление сумм, удержанных из заработной платы работника, в качестве дополнительных взносов на пенсионное страхование производится работодателем в бюджет Пенсионного фонда РФ ежемесячно не позднее 15-го числа месяца, следующего за периодом начисления, единым платежом и оформляется отдельным платежным поручением (ч 1, 3 ст 9 Федерального закона N 56-ФЗ, абз 3 ст 2 Федерального закона от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации", ч 5, ст. 15 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования").

Одновременно с перечислением дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии организация формирует реестр застрахованных лиц, в котором содержатся сведения об общей сумме перечисляемых средств, о номере платежного поручения и дате его исполнения, страховом номере индивидуального лицевого счета, фамилии, имени и отчестве

каждого застрахованного лица, сумме перечисляемых дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии (ч 4 ст 9 Федерального закона N 56-ФЗ). Указанный реестр представляется не позднее 20 дней со дня окончания квартала, в течение которого уплачивались взносы (ч 6 ст 9 Федерального закона N 56-ФЗ).

### Рассмотрим бухгалтерский учет

Для учета расчетов с работником по оплате труда применяется счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). Соответственно, удержания из заработной платы работника отражаются по дебету счета 70. Для учета расчетов с ПФР по дополнительным страховым взносам работника может использоваться отдельный аналитический счет субсчета 69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению" счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

Результаты анализа по ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Ежемесячно (один раз в месяц при начислении заработной платы работнику)				
Отражено удержание из заработной платы работника дополнительных страховых взносов	70	69-2	900	Заявление, Расчетно-платежная ведомость
На дату уплаты взносов				
Произведена уплата дополнительных страховых взносов	69-2	51	900	Выписка банка по расчетному счету

Следует отметить, что работник вправе получить социальный налоговый вычет по НДФЛ в размере фактически произведенных расходов на уплату

дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии в соответствии с Федеральным законом N 56-ФЗ.

Указанный социальный вычет предоставляется работнику при подаче им налоговой декларации (форма 3-НДФЛ) с представлением в налоговый орган по окончании налогового периода справки налогового агента об уплаченных им суммах дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии, удержанных и перечисленных налоговым агентом по поручению налогоплательщика. При этом совокупный размер социальных налоговых вычетов, предусмотренных ст 219 Налогового кодекса РФ, не может превышать 120 000 руб. (п. п. 1, 2 ст 219 НК РФ).

Указанный налоговый вычет может быть также предоставлен работнику до окончания налогового периода работодателем в порядке, предусмотренном (п 2 ст 219 НК РФ).

В соответствии с ч 8 ст 9 Федерального закона N 56-ФЗ и (п 3 ч 1 ст 136) Трудового кодекса РФ работодатель одновременно с представлением расчетного листка при выплате заработной платы представляет застрахованным лицам информацию об исчисленных, удержанных и перечисленных дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии.

Сумма удержанных дополнительных страховых взносов указывается также в одной из граф "Удержано и зачтено, руб." расчетно-платежной или расчетной ведомости (Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1).

В данном случае исходим из условия, что организацией используется расчетно-платежная ведомость. Об особенностях применения унифицированных форм первичных учетных документов с 01.01.2013 необходимо обратиться к в СПС «Консультант Плюс».

Следует отметить, что при уплате в бюджет ПФР страховых взносов на

накопительную часть трудовой пенсии, перечисляемых из средств работников, в поле 104 Платежного поручения указывается код классификации доходов бюджета (код в цифрах указывается\_ - дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии (Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов, утвержденные Приказом Минфина России от 21.12.2012 N 171н).

### **Ситуация 3.**

**Содержание ситуации.** В учете производственной организации, применяющей УСН, начисление работникам заработной платы осуществляется один раз в месяц, а выплачивается три раза в месяц. При этом выплата заработной платы осуществляется: частично - в натуральной форме - готовой продукцией. Организация уплачивает страховые взносы по пониженным тарифам.

Выплата заработной платы в натуральной форме предусмотрена трудовыми договорами и производится по письменным заявлениям работников по отпускным ценам.

18 июля работнику - бухгалтеру выплачена заработная плата за первую половину июля в размере 20 000 руб., в том числе 17 900 руб. - денежными средствами в безналичной форме и готовой продукцией. Отпускная цена готовой продукции на 18 июля составляет 2100 руб., а фактическая себестоимость - 1575 руб.

29 июля работнику передана в счет заработной платы готовая продукция, отпускная цена которой на 29 июля составляет 2200 руб., а фактическая себестоимость - 1650 руб.

31 июля работнику начислена заработная плата за июль в размере должностного оклада (40 000 руб.).

5 августа выплачена работнику оставшаяся часть заработной платы за июль в безналичной форме.



Доход работника нарастающим итогом за период январь - июнь составил 270 000 руб. Сумма НДФЛ за период с января по июнь удержана и перечислена в бюджет в размере 35 100 руб. Работник не имеет права на получение каких-либо налоговых вычетов по НДФЛ.

Сумма ежемесячных обязательных платежей по страховым взносам в ПФР, исчисленных в отношении работника за период с января по июнь включительно, составляет 54 000 руб.

В соответствии с учетной политикой организации для целей бухгалтерского учета общехозяйственные расходы относятся на себестоимость продаж. Объектом налогообложения для организации являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете производственной организации, применяющей УСН, начисление и выплата работнику заработной платы, если она начисляется один раз в месяц, а выплачивается три раза в месяц, частично - в натуральной форме (готовой продукцией)? Как рассчитывается и отражается НДФЛ с таких выплат?

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим трудовые отношения**

Заработная плата каждого работника зависит от его квалификации, сложности выполняемой работы, количества и качества затраченного труда и максимальным размером не ограничивается (ч 1 ст 132 Трудового кодекса РФ). Она устанавливается трудовым договором в соответствии с действующими у данного работодателя системами оплаты труда (ч 1 ст 135 ТК РФ).

Выплата заработной платы производится в денежной форме в валюте РФ (в рублях) (ч 1 ст 131 ТК РФ). В соответствии с коллективным договором или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться и в иных формах, не противоречащих законодательству РФ и

международным договорам РФ (ч 2 ст 131 ТК РФ). В рассматриваемой ситуации трудовым договором, заключенным с работником, предусмотрено, что заработная плата может выплачиваться в натуральной форме путем передачи работнику произведенной организацией готовой продукции.

Доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20% от начисленной месячной заработной платы (ч 2 ст. 130, 131 ТК РФ). В рассматриваемой ситуации это ограничение соблюдается. По вопросу обоснованности выплаты заработной платы в неденежной форме см. п 54 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 17.03.2004 N 2 "О применении судами Российской Федерации Трудового кодекса Российской Федерации".

Заработная плата выплачивается не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка, коллективным договором, трудовым договором (ч 6 ст 136 ТК РФ). Место и сроки выплаты заработной платы в неденежной форме определяются коллективным договором или трудовым договором (ч 4 ст 136 ТК РФ).

### **Рассмотрим налог на доходы физических лиц (НДФЛ)**

Заработная плата, выплачиваемая работнику как в денежной, так и в натуральной форме, является его доходом, облагаемым НДФЛ (ст. 207, 209, 210, 211 Налогового кодекса РФ).

При получении работником дохода от организации в натуральной форме в виде готовой продукции налоговая база по НДФЛ определяется как отпускная стоимость этой продукции (п 1 ст 211 НК РФ). Ставка налога в отношении доходов физических лиц - налоговых резидентов РФ в виде заработной платы установлена в размере 13% (п 1 ст 224 НК РФ).

Организация-работодатель, исполняя обязанности налогового агента, обязана исчислить и удержать исчисленную сумму НДФЛ из заработной платы работника (ст 226 НК РФ). Исчисление сумм налога производится организацией нарастающим итогом с начала налогового периода (календарного года) по итогам

каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, установленная п 1 ст 224 НК РФ (13%), начисленным работнику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога (п 3 ст 226 НК РФ). В рассматриваемой ситуации по итогам июля работнику за текущий календарный год начислен доход в общей сумме 310 000 руб. (270 000 руб. + 40 000 руб.).

По общему правилу при определении налоговой базы по НДФЛ сумма доходов, подлежащих налогообложению по налоговой ставке, установленной п 1 ст 224 НК РФ, уменьшается на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьи 218-221 НК РФ (п 3 ст 210 НК РФ). В данном случае работник не имеет права на получение каких-либо налоговых вычетов по НДФЛ, поэтому суммы причитающегося ему дохода включаются в налоговую базу по НДФЛ полностью и ее величина по итогам июля составляет 310 000 руб.

Сумма НДФЛ исчисляется как соответствующая налоговой ставке 13% процентная доля налоговой базы (п 1 ст 225 НК РФ). Из заработной платы работника за июль НДФЛ подлежит удержанию в сумме 5200 руб. (310 000 руб. x 13% - 35 100 руб.).

По вопросу о моменте удержания и перечисления в бюджет НДФЛ с суммы заработной платы, если она начисляется один раз в месяц, а выплачивается несколько раз в месяц, отметим следующее.

В силу п 4 ст 226 НК РФ организация обязана удержать начисленную сумму НДФЛ непосредственно из доходов работника при их фактической выплате, при этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты. В соответствии с п 2 ст 223 НК РФ при получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения работником такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

В рассматриваемой ситуации оплата труда за июль производится работнику

трижды, причем две выплаты пришлись на июль, а одна - на август. Согласно официальным разъяснениям налоговый агент производит исчисление, удержание и перечисление в бюджет НДФЛ с заработной платы (в том числе за первую половину месяца) один раз в месяц при окончательном расчете дохода сотрудника по итогам каждого месяца, за который ему был начислен доход, в сроки, установленные в п 6 ст 226 НК РФ (Письма Минфина России от 09.08.2012 № 03-04-06/8-232, от 17.07.2008 № 03-04-06-01/214, от 16.07.2008 №03-04-06-01/209, а также письма ФНС России и УФНС России по г. Москве по рассматриваемому вопросу.

Аналогичное мнение выражено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 07.02.2012 N 11709/11 по делу N А68-14429/2009. В соответствии с п 6 ст 226 НК РФ в рассматриваемой ситуации организация при выплате дохода в безналичной форме обязана перечислить в бюджет сумму исчисленного и удержанного НДФЛ не позднее дня перечисления дохода со счета организации в банке на лицевой карточный счет работника в банке либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

### **Рассмотрим страховые взносы**

Сумма заработной платы работника облагается страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, а также страховыми взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (ч 1 ст 7, ч 1 ст 8 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования", статьи 5 и 20.1 Федерального закона от 24.07.1998 N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний").

При расчете базы для начисления вышеперечисленных страховых взносов выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде готовой продукции учитываются как стоимость этой продукции на день их выплаты, исчисленная исходя из их цен, указанных сторонами договора, т.е. в данном случае исходя из отпускных цен (ч 6 ст 8 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ, п 3 ст 20.1 Федерального закона N 125-ФЗ).

### **Рассмотрим страховые взносы на обязательное пенсионное страхование**

В 2013 г. организации, применяющие УСН, основным видом деятельности которых является один из видов деятельности, указанных в п 8 ч 1 ст 58 Федерального закона N 212-ФЗ, п 4 ст 33 Федерального закона от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации", имеют право на применение пониженных тарифов страховых взносов, которые установлены в ч 3, 4 ст. 58 Федерального закона N 212-ФЗ, п 12 ст 33 Федерального закона N 167-ФЗ, и составляют:

в ПФР - 20%;

в ФСС РФ (на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством) - 0%;

в ФФОМС - 0%.

Напомним: организации, применяющие УСН, для которых установлены пониженные тарифы страховых взносов, не начисляют страховые взносы на суммы выплат и иных вознаграждений в пользу каждого из работников, превышающих (нарастающим итогом с начала календарного года) предельную величину базы для начисления страховых взносов (ч 3, 4 ст 8 Федерального закона N 212-ФЗ). В 2013 г. предельная величина базы для начисления страховых взносов составляет 568 000 руб. (ч 5 ст 8 Федерального закона N 212-ФЗ, п 1 Постановления Правительства РФ от 10.12.2012 N 1276 "О предельной величине базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 1 января 2013 г."). Так как в июле доход работника не превышает указанную

величину, организация начисляет и уплачивает страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в отношении производимых работнику выплат.

База для начисления страховых взносов, установленных Федеральным законом N 212-ФЗ, определяется отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода по истечении каждого календарного месяца нарастающим итогом (ч 3 ст 8 Федерального закона N 212-ФЗ). Дата осуществления выплат и иных вознаграждений работникам организаций определяется как день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу соответствующего работника (п 1 ст 11 Федерального закона N 212-ФЗ). При этом по страховым взносам, указанным в Федеральном законе N 212-ФЗ, в течение расчетного (отчетного) периода по итогам каждого календарного месяца организация производит исчисление ежемесячных обязательных платежей исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала расчетного периода до окончания соответствующего календарного месяца, и тарифов страховых взносов за вычетом сумм ежемесячных обязательных платежей, исчисленных с начала расчетного периода по предшествующий календарный месяц включительно (ч 3 ст 15 Федерального закона N 212-ФЗ). Соответственно, в данном случае страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в отношении заработной платы работника за июль исчисляются один раз по итогам июля.

За период с января по июнь база для начисления страховых взносов в ПФР сформирована по работнику в размере 270 000 руб. По итогам июля база для начисления страховых взносов составляет уже 310 000 руб. (270 000 руб. + 40 000 руб.). Значит, ежемесячный обязательный платеж по страховым взносам в ПФР по итогам июля в отношении данного работника составляет 8000 руб. (310 000 руб. x 20% - 54 000 руб.).

Ежемесячный обязательный платеж подлежит уплате в срок не позднее 15-го числа календарного месяца, следующего за календарным месяцем, за который

начисляется ежемесячный обязательный платеж, т.е. в данном случае - не позднее 15 августа (ч 5 ст 15 Федерального закона N 212-ФЗ).

### **Рассмотрим страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний**

Предположим, что основная экономическая деятельность организации относится к 3 классу профессионального риска (Классификация видов экономической деятельности по классам профессионального риска, утвержденная Приказом Минтруда России от 25.12.2012 N 625н). Тогда тариф страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний составляет для нее 0,4% (ст 1 Федерального закона от 03.12.2012 N 228-ФЗ "О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов", ст 1 Федерального закона от 22.12.2005 N 179-ФЗ "О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2006 год"). Предельная величина базы для начисления этих страховых взносов не установлена, поэтому они начисляются по одному и тому же тарифу в течение всего года.

Суммы страховых взносов, установленных Федеральным законом N 125-ФЗ, перечисляются организацией-страхователем, заключившей трудовой договор с работником, ежемесячно в срок, установленный для получения (перечисления) в банках (иных кредитных организациях) средств на выплату заработной платы за истекший месяц (п 4 ст 22 Федерального закона N 125-ФЗ, п 6 Правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.03.2000 N 184). В данном случае датой перечисления страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве

и профессиональных заболеваний является 5 августа.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Организация, применяющая УСН, не освобождается от обязанности по ведению бухгалтерского учета, поскольку обязанность вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность распространяется на экономические субъекты независимо от применяемого ими режима налогообложения. Кроме того, организация, применяющая УСН, не относится к субъектам, имеющим право не вести бухгалтерский учет в силу ч 2 ст 6 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (части 1, 2, 6 Федерального закона N 402-ФЗ, по данному вопросу см. также Информацию Минфина России N ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете").

Для учета расчетов с работниками по оплате труда как в денежной, так и в неденежной формах используется счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Затраты в виде выплачиваемой бухгалтеру заработной платы, а также начисленных на нее страховых взносов, квалифицируются как расходы организации по обычным видам деятельности и относятся к управленческим расходам (пункты 5, 7, 8 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Расходы на оплату труда признаются в сумме, причитающейся выплате работнику в соответствии с трудовым договором, а страховые взносы - в суммах, подлежащих перечислению в соответствующие фонды (п 6 ПБУ 10/99). При этом часть заработной платы, выплаченная в натуральной форме, включается в состав расходов по продажным (отпускным) ценам (п 6.3 ПБУ 10/99).



Расходы на оплату труда и страховые взносы принимаются к учету в том отчетном периоде, за который выплачивается заработная плата и начисляются страховые взносы (п.п. 16, 18 ПБУ 10/99).

В данном случае организация начисляет заработную плату (признает расходы в виде заработной платы) один раз в месяц. Поэтому при выплате работнику заработной платы за первую половину месяца у организации не возникает расходов, а формируется дебиторская задолженность работника (п.п. 3, 16 ПБУ 10/99). При перечислении работнику денежных средств в счет оплаты труда производится запись по дебету счета 70 и кредиту счета 51 "Расчетные счета".

Передача готовой продукции в виде натуральной оплаты труда может рассматриваться как продажа этой продукции в счет причитающейся работникам заработной платы. В таком случае на даты выдачи продукции в счет заработной платы организация отражает в учете не только возникновение дебиторской задолженности работника, но и выручку от реализации готовой продукции. Выручка в размере отпускной цены переданной работнику готовой продукции признается доходом от обычных видов деятельности (п.п. 5, 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н). На сумму отпускной цены продукции производится запись по дебету счета 70 и кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка".

Одновременно фактическая себестоимость готовой продукции списывается с кредита счета 43 "Готовая продукция" в дебет счета 90, субсчет 90-2 "Себестоимость продаж" (пункты 9, 16, 19 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов).

Рассматриваемый нами работник является бухгалтером (работает в бухгалтерии). При начислении ему заработной платы производится запись по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы" и кредиту счета 70, а начисление страховых взносов отражается записью по дебету счета 26 и кредиту счета 69

"Расчеты по социальному страхованию и обеспечению.

Списание учитываемых на счете 26 расходов производится в порядке, установленном в учетной политике организации (п.п 9, 20 ПБУ 10/99, п 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н). Так, учетной политикой может быть предусмотрено ежемесячное (ежеквартальное) списание общехозяйственных расходов в качестве условно постоянных непосредственно в дебет счета 90 (п.п. 16, 18 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов).

При удержании НДФЛ с суммы заработной платы производится запись по дебету счета 70 и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам". Перечисление НДФЛ в бюджет отражается записью по дебету счета 68 и кредиту счета 51.

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

Организация, применяющие УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", вправе признавать для целей налогообложения только те виды расходов, которые указаны в закрытом перечне, содержащемся в п 1 ст. 346.16 НК РФ, при условии их соответствия критериям, указанным в п 1 ст 252 НК РФ (п 2 ст 346.16 НК РФ).

Затраты на оплату труда и затраты в виде страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний включаются в состав расходов на основании п 1 ст 346.16 НК РФ. Такие расходы принимаются в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль организаций статьи 255, 264 НК РФ (п 2 ст 346.16 НК РФ).

Особенности для признания расходов при оплате труда в натуральной форме не содержатся в НК РФ.. На наш взгляд, для целей применения УСН начисления работникам, произведенные в натуральной форме, учитываются в расходах на оплату труда в общеустановленном порядке, (если эти начисления предусмотрены

нормами законодательства РФ и производятся в пределах ограничений, установленных ст 131 ТК РФ), трудовыми договорами и (или) коллективными договорами (по данному вопросу см. также Письмо Минфина России от 05.11.2009 N 03-03-05/200).

Все расходы организации, применяющей УСН, признаются после их фактической оплаты (п 2 ст 346.17 НК РФ). Начисленная работнику заработная плата включается в состав расходов в месяце ее выплаты (п.п 1, 2 ст 346.17 НК РФ). Страховые взносы учитываются в составе расходов в месяце их перечисления в соответствующие внебюджетные фонды.

Передача готовой продукции работнику в счет натуральной оплаты труда (т.е. на возмездной основе) признается реализацией, в связи с чем при выдаче продукции в счет заработной платы у организации возникает выручка от реализации готовой продукции, которая включается в состав доходов (п 1 ст 346.15, п. п. 1, 2 ст 249 НК РФ). По общему правилу организации, применяющие УСН, признают датой получения доходов день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности иным способом (п 1 ст 346.17 НК РФ). В данном случае выручка от реализации готовой продукции в размере ее отпускной цены признается на дату погашения дебиторской задолженности работника перед организацией, т.е. на дату начисления заработной платы.

Расходы, связанные с производством продукции, переданной работникам в счет натуральной оплаты труда, учитываются по элементам затрат после их фактической оплаты и при условии, что такие расходы предусмотрены п 1 ст 346.16 НК РФ и соответствуют критериям, указанным в п 1 ст 252 НК РФ (п 2 ст 346.16, п 2 ст 346.17 НК РФ).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций»

Обозначения субсчетов, используемые в таблице проводок

к балансовому счету 69:

69-1 "Расчеты по социальному страхованию";

69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный Документ
Бухгалтерские записи на 18 июля				
Выплачена работнику денежными средствами заработная плата за первую половину июля	70	51	17 900	Выписка банка по Расчетному счету
Отражена передача продукции в счет оплаты труда	70	90-1	2 100	Заявление работника, Товарная Накладная
Списана фактическая себестоимость продукции	90-2	43	1 575	Бухгалтерская Справка-расчет
Бухгалтерские записи на 29 июля				
Отражена передача продукции в счет оплаты труда	70	90-1	2 200	Заявление работника, Товарная Накладная
Списана фактическая себестоимость продукции	90-2	43	1 650	Бухгалтерская Справка-расчет
Бухгалтерские записи по состоянию на 31 июля				
Начислена работнику заработная плата за июль	26	70	40 000	Расчетная Ведомость
Удержан НДФЛ из заработной платы работника за июль	70	68	5 200	Регистр налогового учета (Налоговая Карточка)
Начислены страховые взносы на сумму заработной платы (40 000 x (20% + 0,4%))	26	69-1, 69-2	8 160	Бухгалтерская Справка-расчет

Суммы заработной платы и соответствующих страховых взносов (без учета иных накопленных расходов) включены в себестоимость продаж (40 000 + 8160)	90-2	26	48 160	Бухгалтерская Справка
Бухгалтерские записи на 5 августа				
Уплачены страховые взносы, установленные Федеральным законом N 125-ФЗ (40 000 x 0,4%)	69-1	51	160	Выписка банка по Расчетному счету
Удержанный НДФЛ перечислен в бюджет	68	51	5 200	Выписка банка по Расчетному счету
Выплачена работнику оставшаяся часть заработной платы за июль (40 000 - 17 900 - 2100 - 2200 - 5200)	70	51	12 600	Выписка банка по Расчетному счету
Бухгалтерские записи не позднее 15 августа				
Уплачены страховые взносы, установленные Федеральным законом N 212-ФЗ	80-2	51	8 000	Выписка банка по Расчетному счету

Следует отметить, что в рассматриваемой ситуации организация и работник для целей налогообложения не признаются взаимозависимыми лицами. Цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, а также доходы (прибыль, выручка), получаемые лицами, являющимися сторонами таких сделок, признаются рыночными (п 1 ст 105.3 НК РФ).

В судебной практике существует точка зрения, согласно которой налоговый агент обязан перечислить НДФЛ в последний день месяца, за который произведено начисление этого дохода. По данному вопросу см. Энциклопедии спорных ситуаций по НДФЛ и взносам во внебюджетные фонды СПС «Консультант Плюс»

Следует также отметить, что по мнению Минфина России, при ведении

бухгалтерского учета организацией, применяющей УСН, допустимым является применение для регистрации и накопления информации обо всех фактах хозяйственной жизни только одного регистра бухгалтерского учета - книги (журнала) учета фактов хозяйственной жизни. Форма такого регистра бухгалтерского учета утверждается руководителем организации (ч 5 ст 10 Федерального закона N 402-ФЗ, Информация Минфина России N ПЗ-10/2012).

Схемы корреспонденции счетов со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в зависимости от содержания хозяйственных операций приведены в СПС «Консультант Плюс» в разделе Путеводитель по ИБ «Корреспонденция счетов».

## ГЛАВА 12. УЧЕТ КАПИТАЛА

К собственному капиталу организации относятся:

- уставный (складочный) капитал (фонд);
- добавочный капитал;
- резервный капитал;
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
- прочие резервы.

В бухгалтерском учете финансово-хозяйственной деятельности организаций к капиталу отнесены: уставный капитал, собственные акции (доли), резервный капитал, добавочный капитал, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), целевое финансирование.

Счета, на которых отражается величина капитала организации, объединены в Плане счетов в разделе VII "Капитал".

К ним относятся:

- счет 80 "Уставный капитал"
- счет 81 "Собственные акции (доли)"

- счет 82 "Резервный капитал"
- счет 83 "Добавочный капитал"
- счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"
- счет 86 "Целевое финансирование".

Рассмотрим некоторые особенности и бухгалтерский учет отдельных видов капитала в зависимости от структуры юридического лица..

## **12.1. Уставный капитал и собственные акции (доли)**

### **12.1.1. Уставный капитал: общие понятия**

**Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью (ООО)** составляется из стоимости долей, приобретенных его участниками. Его уставный капитал определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов. Его размер не может быть менее суммы, определенной законом об обществах с ограниченной ответственностью.

Уставный капитал ООО может быть увеличен и уменьшен в случаях, предусмотренных законом об обществах с ограниченной ответственностью. Увеличение уставного капитала общества допускается после полной оплаты всех его долей (статья 90 ГК РФ).

Согласно статьи 93 ГК РФ возможен переход доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью к другому лицу

**В обществах с дополнительной ответственностью уставный капитал разделен на доли.** Участники такого общества солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам своим имуществом в одинаковом для всех кратном размере к стоимости их долей, определенном уставом общества.

К обществу с дополнительной ответственностью применяются правила Гражданского кодекса об обществе с ограниченной ответственностью и закона об обществах с ограниченной ответственностью

**В акционерном обществе (АО) уставный капитал разделен на определенное число акций.** Участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций (статья 96 ГК РФ).

**Акционерные общества могут быть открытые (ОАО) и закрытые (ЗАО).**

Акционерное общество, участники которого могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров, признается открытым акционерным обществом (ОАО). Такое акционерное общество вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции и их свободную продажу на условиях, устанавливаемых законом и иными правовыми актами (статья 97 ГК РФ).

Акционерное общество, акции которого распределяются только среди его учредителей или иного заранее определенного круга лиц, признается закрытым акционерным обществом (ЗАО). Такое общество не вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции либо иным образом предлагать их для приобретения неограниченному кругу лиц.

Уставный капитал акционерного общества составляет из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами (статья 99 ГК РФ).

Уставный капитал общества определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов и не может быть менее размера, предусмотренного законом об акционерных обществах.

Уставный капитал акционерного общества может быть увеличен и уменьшен (статьи 100, 101 ГК РФ).

Статьями 105 и 106 ГК РФ введены понятия **«Дочернее хозяйственное общество»**. и **«Зависимое хозяйственное общество»** Хозяйственное общество признается дочерним, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом.



Хозяйственное общество признается зависимым, если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более двадцати процентов голосующих акций акционерного общества или двадцати процентов уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

Широкое развитие в 90-х годах получили **производственные кооперативы, являющиеся коммерческими организациями** (статья 107 ГК РФ). В настоящее время кооперативы популярны особенно в «российской глубинке». Уставом кооператива кроме прочего должны быть определены условия о размере паевых взносов членов кооператива; о составе и порядке внесения паевых взносов членами кооператива и их ответственности за нарушение обязательства по внесению паевых взносов и другие.

Имущество, находящееся в собственности производственного кооператива, делится на паи его членов в соответствии с уставом кооператива. Кооператив не вправе выпускать акции.

**Унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество.** В форме унитарных предприятий могут быть созданы только государственные и муниципальные предприятия.

Имущество унитарного предприятия является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе между работниками предприятия (статья 113 ГК РФ).

Порядок формирования уставного фонда предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, определяется законом о государственных и муниципальных унитарных предприятиях.

На базе государственного или муниципального имущества может быть создано унитарное предприятие на праве оперативного управления (казенное предприятие) права которого на закрепленное за ним имущество определяются в

соответствии со статьями 296 и 297 ГК РФ и законом о государственных и муниципальных унитарных предприятиях.

**Потребительским кооперативом** признается добровольное объединение граждан и юридических лиц на основе членства с целью удовлетворения материальных и иных потребностей участников, осуществляемое путем объединения его членами имущественных паевых взносов (статья 116 ГК РФ). Устав потребительского кооператива должен содержать кроме прочего условия о размере паевых взносов членов кооператива; о составе и порядке внесения паевых взносов членами кооператива и об их ответственности за нарушение обязательства по внесению паевых взносов и другие..

**Общественные и религиозные организации являются некоммерческими организациями.** Они вправе осуществлять предпринимательскую деятельность лишь для достижения целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям (статья 117 ГК РФ). Участники (члены) общественных и религиозных организаций не сохраняют прав на переданное ими этим организациям в собственность имущество, в том числе на членские взносы. Они не отвечают по обязательствам общественных и религиозных организаций, в которых участвуют в качестве их членов, а указанные организации не отвечают по обязательствам своих членов.

**.Фондом признается не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов, преследующая социальные, благотворительные, культурные, образовательные или иные общественно полезные цели (статья 118 ГК РФ).** Имущество, переданное фонду его учредителями (учредителем), является собственностью фонда. Учредители не отвечают по обязательствам созданного ими фонда, а фонд не отвечает по обязательствам своих учредителей.

## 12.1.2. Бухгалтерский учет уставного капитала

Уставной или его называют складочный капитал отражается в бухгалтерском учете на счете 80.

Сальдо по счету 80 "Уставный капитал" должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету 80 "Уставный капитал" производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, отражается по кредиту счета 80 "Уставный капитал" в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями". Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и других ценностей.

Аналитический учет по счету 80 "Уставный капитал" организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Счет 80 также применяется для обобщения информации о состоянии и движении вкладов в общее имущество по договору простого товарищества. В этом случае счет 80 именуется "Вклады товарищей".

Имущество, внесенное товарищами в простое товарищество в счет их вкладов, приходится по дебету счетов учета имущества (51 "Расчетные счета", 01 "Основные средства", 41 "Товары" и др.) и кредиту счета 80 "Вклады товарищей". При возврате имущества товарищам при прекращении договора простого товарищества в бухгалтерском учете производятся обратные записи.

Аналитический учет по счету 80 "Вклады товарищей" ведется по каждому договору простого товарищества и каждому участнику договора.

Счет 80 "Уставный капитал" корреспондируется со счетами:

по дебету: 01 Основные средства, 03 Доходные вложения в материальные ценности, 04 Нематериальные активы, 07 Оборудование к установке, 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 15 Заготовление и приобретение материальных ценностей, 16 Отклонение в стоимости материальных ценностей, 20 Основное производство, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23 Вспомогательные производства, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 41 Товары, 43 Готовая продукция, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 58 Финансовые вложения, 75 Расчеты с учредителями, 81 Собственные акции (доли), 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток);

по кредиту: 01 Основные средства, 03 Доходные вложения в материальные ценности, 04 Нематериальные активы, 07 Оборудование к установке, 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 15 Заготовление и приобретение материальных ценностей, 16 Отклонение в стоимости материальных ценностей, 20 Основное производство, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23 Вспомогательные производства, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 41 Товары, 43 Готовая продукция, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 58 Финансовые вложения, 75 Расчеты с учредителями, 83 Добавочный капитал, 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Отражение в бухгалтерском учете информации о состоянии и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации производится в соответствии с п 67 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, Инструкцией по применению Плана счетов

бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (см. пояснения к счетам 80 "Уставный капитал" и 81 "Собственные акции (доли)").

Порядок учета вкладов в общее имущество простого товарищества установлен п 18 Положения по бухгалтерскому учету "Информация об участии в совместной деятельности" ПБУ 20/03, утвержденного Приказом Минфина России от 24.11.2003 N 105н.

В зависимости от вида вклада, его изменений (увеличение, уменьшение), выкупа долей (акций) и др. учет уставного капитала имеет особенности. Для подробного изучения этих вопросов рекомендуется обратиться в СПС «Консультант Плюс» в ИБ "Корреспонденция счетов".

Рассмотрение вариантов учета может зависеть от следующих ситуаций::

- Вклад в уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд) получен денежными средствами
- Вклад в уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд) получен имуществом и (или) имущественными правами
- Увеличение уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда)
- Уменьшение уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда)
- Учет собственных акций (долей), выкупленных у акционеров (участников)
- Учет вкладов в общее имущество простого товарищества в обособленном балансе участником, ведущим общие дела

Рассмотрим отдельные ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Общество с ограниченной ответственностью (ООО), применяющее УСН (объект налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов"), увеличивает свой уставный капитал за счет вклада третьего лица.

На основании решения общего собрания учредителей ООО увеличивает свой

уставный капитал за счет вклада третьего лица на сумму 150 000 руб. В качестве оплаты вклада третье лицо перечислило денежные средства на расчетный счет организации.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации (ООО) операцию увеличения уставного капитала за счет вклада третьего лица, если вклад внесен денежными средствами.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Общее собрание участников ООО может принять решение об увеличении его уставного капитала на основании заявления третьего лица о принятии его в общество и внесении вклада (п 2 ст 19 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

Одновременно с решением об увеличении уставного капитала общества на основании заявления третьего лица о принятии его в общество и внесении вклада должны быть приняты решения о принятии его в общество, о внесении в устав общества изменений в связи с увеличением уставного капитала общества, об определении номинальной стоимости и размера доли третьего лица, а также об изменении размеров долей участников общества. При этом номинальная стоимость доли, приобретаемой каждым третьим лицом, принимаемым в общество, не должна быть больше стоимости его вклада (п 2 ст 19 Федерального закона N 14-ФЗ).

Указанные изменения подлежат обязательной государственной регистрации в порядке, установленном п 2.1 ст 19 Федерального закона N 14-ФЗ.

Оплата долей в уставном капитале общества может осуществляться в том числе денежными средствами (п 1 ст 15 Федерального закона N 14-ФЗ).

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала

организации предназначен счет 80 "Уставный капитал". Поэтому увеличение уставного капитала общества за счет вклада третьего лица отражается в учете организации по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал", и кредиту счета 80 (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Получение денежных средств в качестве оплаты вклада в уставный капитал организации отражается по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета 75, субсчет 75-1.

Напомним, что вклад в уставный капитал общества не признается доходом организации на основании п 2 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н.

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

Сумма вклада в уставный капитал общества вне зависимости от способа оплаты для целей исчисления налоговой базы в состав доходов не включается (п 1.1 ст 346.15, п 1 ст 251 Налогового кодекса РФ).

Результаты анализа рассматриваемой ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражено получение вклада в уставный капитал от третьего лица	51	75-1	150 000	Решение общего собрания участников общества, Выписка банка по Расчетному счету

Отражено увеличение уставного капитала общества за счет вклада третьего лица	75-1	80	150 000	Зарегистрированы изменения в учредительные документы
--	------	----	---------	--

## **Ситуация 2.**

**Содержание ситуации.** Вновь созданная организация (ООО) получила от единственного учредителя денежные средства в качестве вклада в уставный капитал. ООО применяет упрощенную систему налогообложения (УСН).

Размер уставного капитала составляет 300 000 руб. При этом оплата уставного капитала производится в два этапа: 1 этап- 200 000 руб. оплачивается денежными средствами до регистрации ООО; 2 этап - оставшаяся сумма уплачивается в течение одного месяца после регистрации.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете вновь созданной организации (ООО) получение от единственного учредителя денежные средства в качестве вклада в уставный капитал.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

В рассматриваемой ситуации создание общества с ограниченной ответственностью (ООО) осуществляется по решению его единственного учредителя, которое принимается единолично. Решение должно определять размер уставного капитала общества, порядок и сроки его оплаты, а также размер и номинальную стоимость доли учредителя (п.п. 1, 2 ст 11 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

На момент государственной регистрации общества его УК должен быть оплачен учредителями не менее чем наполовину (п 2 ст 16 Федерального закона N 14-ФЗ).

Общество считается созданным как юридическое лицо с момента его



государственной регистрации (п 3 ст 2 Федерального закона N 14-ФЗ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Оплата учредителем первой части вклада в уставной капитал УК общества производится на открытый ему в кредитной организации временный (накопительный) счет. Поскольку на этот момент организация еще не существует, никакие записи не производятся.

Для обобщения информации о состоянии и движении УК организации предназначен счет 80 "Уставный капитал". Сальдо по счету 80 должно соответствовать размеру УК, зафиксированному в учредительных документах организации. На дату государственной регистрации ООО в бухгалтерском учете производится запись по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал", в корреспонденции с кредитом счета 80 на сумму уставного капитала, указанную в уставе (300 000 руб.) (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

На дату государственной регистрации общества фактическая задолженность учредителя по оплате доли в УК меньше, чем отражена первой бухгалтерской записью. Однако оплаченная часть УК еще находится на временном (накопительном) счете общества. Считаем, что организация на основании объявления на взнос наличными, представленного учредителем, или копии этого документа может отразить оплаченную учредителем часть доли в размере 200 000 руб. записью по дебету счета 55 "Специальные счета в банке" в корреспонденции с кредитом счета 75, субсчет 75-1. На дату зачисления денежных средств с временного накопительного счета на расчетный счет производится запись по дебету счета 51 "Расчетные счета" в корреспонденции с кредитом счета 55. После внесения учредителем оставшейся части вклада производится запись по дебету счета 51 в корреспонденции с кредитом счета 75, субсчет 75-1.

## Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН

В целях применения УСН организация не признает доходов в виде имущества, полученного в качестве вклада в УК (п 1.1 ст. 346.15, п 1 ст 251 Налогового кодекса РФ).

Результаты анализа рассматриваемой ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату государственной регистрации ООО				
Отражена величина уставного капитала (УК) ООО	75-1	80	300 000	Свидетельство о государственной регистрации ООО, Решение об учреждении ООО, Устав ООО
Отражена внесенная учредителем на временный (накопительный) счет часть вклада в УК ООО	55	75-1	200 000	Объявление на взнос наличными
На дату зачисления денежных средств на расчетный счет				
Отражено зачисление на расчетный счет денежных средств, перечисленных в счет вклада в УК ООО	51	55	200 000	Выписка банка по Расчетному счету
На дату внесения учредителем оставшейся части вклада в ООО				
Внесена учредителем оставшаяся сумма вклада в УК ООО (300 000 - 200 000)	51	75-1	100 000	Выписка банка по Расчетному счету

Следует отметить, что согласно п 2 ст 346.13 НК РФ вновь созданная организация вправе подать заявление о переходе на УСН в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о

постановке на учет в налоговом органе. В этом случае организация вправе применять УСН с даты постановки ее на учет, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

### **Ситуация 3.**

**Содержание ситуации.** Общество с ограниченной ответственностью (ООО) получило в оплату доли в уставном капитале неисключительные права на программу для ЭВМ.

Исключительное право на эту программу для ЭВМ принадлежат участнику ООО - работнику этого ООО, который приобрел это право в 2009 году.

Неисключительное право на использование программы для ЭВМ передано работником ООО для оплаты доли в уставном капитале ООО на два года.

Согласованная всеми участниками ООО оценка передаваемого актива соответствует номинальной стоимости доли участника в уставном капитале ООО и составляет 30 000 руб.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете ООО оплату доли в уставном капитале в виде неисключительного права на использование программы для ЭВМ, переданного работником этого ООО .

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Оплата долей в уставном капитале общества может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными имеющими денежную оценку правами (п 1 ст 15 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

Денежная оценка имущества, вносимого для оплаты долей в уставном капитале общества, утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно (п 2 ст 15 Федерального закона N 14-ФЗ).

В данной ситуации организацией-участником, обладающей исключительным правом на программу для ЭВМ, передано в оплату доли в уставном капитале ООО право использования этой программы в течение двух лет. Такая передача производится по лицензионному договору, причем в рассматриваемой ситуации ООО предоставляется простая (неисключительная) лицензия (п 1 ст 1225, п 1 ст 1233, п 1 ст 1235, п 1 ст 1236 Гражданского кодекса РФ). Срок, на который заключается лицензионный договор, не может превышать срока действия исключительного права на результат интеллектуальной деятельности (п 4 ст 1235 ГК РФ).

Заключенный лицензионный договор является возмездным (п 5 ст 1235 ГК РФ), поскольку участнику, предоставившему ООО неисключительные права на программу для ЭВМ, передается доля в уставном капитале ООО определенной номинальной стоимостью.

В рассматриваемой ситуации оценка передаваемых неисключительных прав в оплату доли в уставном капитале ООО должна быть произведена независимым оценщиком (п 2 ст 15 Федерального закона N 14-ФЗ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

На дату регистрации вновь созданного ООО величина указанного в учредительных документах уставного капитала общества отражается по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал", и кредиту счета 80 "Уставный капитал" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Программа для ЭВМ относится к нематериальным активам в случае выполнения условий, предусмотренных п 3 Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утвержденного Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н (п 4 ПБУ 14/2007). В рассматриваемой

ситуации не выполняется условие о переходе к организации исключительного права на программу для ЭВМ и контроля над ее использованием (п 3 ПБУ 14/2007).

Пунктом 39 ПБУ 14/2007 установлено, что нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются пользователем (лицензиатом) на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре. Платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности, производимые в виде фиксированного разового платежа, отражаются в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора. На основании данной нормы ООО отражает стоимость полученного в оплату доли в уставном капитале неисключительного права на забалансовом счете, например, 012 "Нематериальные активы, полученные в пользование". Кроме того, согласованная участниками ООО стоимость полученного на два года права использования программы для ЭВМ отражается по дебету счета 97 "Расходы будущих периодов" и кредиту счета 75, субсчет 75-1.

Ежемесячно часть стоимости полученного неисключительного права на использование программы для ЭВМ списывается в расходы по обычным видам деятельности текущего периода, что отражается записью по дебету счета учета затрат, например 20 "Основное производство", и кредиту счета 97 (п п 5, 18, 19 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Согласно п 1 ст 277 Налогового кодекса РФ у ООО не возникает прибыли (убытка) при получении имущества (имущественных прав) в качестве оплаты за размещаемые им доли в уставном капитале.

При этом имущественные права, полученные в виде вноса в уставный

капитал организации, в целях налогообложения прибыли принимаются по стоимости (остаточной стоимости), которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода указанных прав (п 1 ст 277 НК РФ). В рассматриваемой ситуации по данным налогового учета участника ООО можно определить только остаточную стоимость исключительного права на программу для ЭВМ, а переданное ООО право на использование программы для ЭВМ отдельно в налоговом учете передающей стороны не учитывается. В связи с этим неисключительное право на программу для ЭВМ принимается обществом к учету в целях налогообложения прибыли по нулевой стоимости.

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

В данном случае в налоговом учете не отражаются расходы, связанные со списанием стоимости полученного в качестве вклада в уставный капитал неисключительного права на использование программы для ЭВМ, а в бухгалтерском учете ежемесячно соответствующая часть стоимости данного актива списывается в расходы, учитываемые при определении финансового результата. Следовательно, в бухгалтерском учете организации ежемесячно образуются постоянные разницы и отражаются соответствующие им суммы постоянных налоговых обязательств (п п 4, 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма,	Первичный
---------------------	-------	--------	--------	-----------

			руб.	документ
Отражена величина уставного капитала ООО, указанная в учредительных документах	75-1	80	30 000	Свидетельство о государственной регистрации ООО
Принято к учету право на использование программы для ЭВМ, полученное от участника в оплату его доли в уставном капитале ООО	97	75-1	30 000	Лицензионный договор
Полученное от участника ООО право на использование программы для ЭВМ отражено на забалансовом счете	012		30 000	Лицензионный договор
Ежемесячно в течение срока действия лицензионного договора				
Часть стоимости права на использование программы для ЭВМ признана расходом текущего периода (30 000 / 2 / 12)	20	97	1 250	Лицензионный договор, Бухгалтерская Справка-расчет
Отражено постоянное налоговое обязательство (1250 x 20%)	99	68	250	Бухгалтерская Справка-расчет

При разработке схемы учета исходили из условия, что у организации (ООО) на конец месяца отсутствуют остатки незавершенного производства.

Для более широкого рассмотрения темы рекомендуются:

- Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" (Счет 80 "Уставный капитал")

- Приказ Минсельхоза РФ от 13.06.2001 N 654 "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению"(Счет 80 "Уставный капитал")

- Путеводитель по ИБ "Корреспонденция счетов"

Учет формирования и движения уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации (счета 80, 81)

- а также статьи, тематические выпуски по рассматриваемой теме, учебники и учебные пособия по бухгалтерскому учету.

### **12.1.3. Собственные акции (доли): понятия, учет**

**К капиталу организации относятся также собственные акции, выкупленные акционерным обществом (АО) у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования. Информация о наличии и движении собственных акций отражается на специальном счете 81 "Собственные акции (доли)".**

Иные хозяйственные общества и товарищества используют этот счет для учета доли участника, приобретенной самим обществом или товариществом для передачи другим участникам или третьим лицам.

При выкупе акционерным или иным обществом (товариществом) у акционера (участника) принадлежащих ему акций (доли) в бухгалтерском учете на сумму фактических затрат делается запись по дебету счета 81 "Собственные акции (доли)" и кредиту счетов учета денежных средств.

Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций проводится по кредиту счета 81 "Собственные акции (доли)" и дебету счета 80 "Уставный капитал" после выполнения этим обществом всех предусмотренных процедур. Возникающая при этом на счете 81 "Собственные акции (доли)" разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и номинальной стоимостью их относится на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

В соответствии с ПБУ 19\02 «Учет финансовых вложений» собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей



перепродажи или аннулирования не относятся к финансовым вложениям организации.

Счет 81 "Собственные акции (доли)" корреспондирует со счетами:

по дебету: 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 91 Прочие доходы и расходы,

по кредиту: 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 80 Уставный капитал, 91 Прочие доходы и расходы.

В бухгалтерском учете собственные акции (доли), выкупленные у акционеров (участников) или перешедшие к организации, которые впоследствии могут быть проданы или аннулированы, учитываются в сумме фактических затрат на приобретение.

Рассмотрим ситуацию..

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Физическое лицо-участник Общества с ограниченной ответственностью (ООО) приняло решение выйти из Общества. Действительная стоимость доли этого участника оплачивается денежными средствами. При этом причитающаяся сумма выплаты превышает вклад этого участника в уставный капитал Общества.

В соответствии с уставом Общества номинальная стоимость доли участника-физического лица составляет 100 000 руб. По данным бухгалтерской отчетности Общества действительная стоимость доли этого участника в уставном капитале Общества составляет 150 000 руб.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в бухгалтерском учете Общества расчеты с участником-физическим лицом в связи с его выходом из общества.

### **Решения по ситуации.**

В бухгалтерском учете ООО должны быть отражены следующие хозяйственные операции:

1. Задолженность по выплате действительной стоимости доли участника-физического лица, право на которую перешло к Обществу составляет 150000руб.

Операция отражается бухгалтерскими проводками: Дебет 81 – Кредит 75

2. С выплачиваемого дохода удерживается налог на доходы физического лица (НДФЛ) в размере 13%:  $150000 \text{руб.} \times 13\% = 19500 \text{руб.}$

Операция отражается бухгалтерскими проводками:

Дебет 75 – Кредит 68 в сумме 19500руб.

3. Участнику-физическому лицу оплачена действительная стоимость его доли за вычетом величины НДФЛ.

$150000 - 19500 = 130500 \text{руб.}$

Операция отражается бухгалтерскими проводками:

Дебет 75 – Кредит 50(51) в сумме 130500руб.

При оприходовании собственных акций, выкупленных у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования могут быть два варианта бухгалтерских операций. Варианты бухгалтерских операций рассмотрены в книге автора. Теплякова А.Б. «12100 бухгалтерских проводок с комментариями» (Гросс-Медиа, Росбух, 2012). Рассмотрим эти варианты.

### **Вариант 1.**

Хозяйственная операция: Оплачены из кассы организации или с его расчетного или валютных счетов собственные акции акционерного общества (в сумме фактических затрат) выкупленные им у акционеров для их перепродажи и аннулировании.

Бухгалтерская проводка по операции: Дебет 81 - Кредит 50,51,52,55

### **Вариант 2.(с применением счета 75)**

Хозяйственная операция 1. Приняты к учету собственные акции, выкупленные у акционеров.

Бухгалтерская проводка: Дебет 81 - Кредит 75

Хозяйственная операция 2. Произведена оплата из кассы организации и с расчетного счета акций выкупленных у акционеров.

Бухгалтерская проводка: Дебет 75 – Кредит 50,51

Рассмотрим аннулирование выкупленных собственных акций акционерным обществом по двум вариантам:

Вариант 1. Без использования резервного фонда для выкупа акций

Вариант 2. С использованием резервного фонда для выкупа акций.

**Рассмотрим хозяйственная операции по варианту 1.** (Без использования резервного фонда для выкупа акций )

**Операция 1.** Аннулированы выкупленные собственные акции акционерного общества после перерегистрации учредительных документов.

Бухгалтерская проводка: Дебет 80 – Кредит 81

**Операция 2.** Отражена разница между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью в составе прочих расходов организации.

Бухгалтерская проводка: Дебет 91.2 – Кредит 81

**Рассмотрим хозяйственные операции по варианту 2** (С использованием резервного фонда для выкупа акций).

**Операция 1.** Уменьшен уставной капитал общества путем погашения выкупленных акций у акционеров.

Бухгалтерская проводка: Дебет 80 – Кредит 81

**Операция 2.** Отражено использование средств резервного капитала (фонда) для выкупа акций

Бухгалтерская проводка: Дебет 82 – Кредит 81

**Операция 3.** Отражена разница между фактическими затратами на выкуп и номинальной стоимостью погашенных акций в составе прочих расходов организации.

Бухгалтерская проводка: Дебет 91.2 – Кредит 81.

В промежуточной бухгалтерской отчетности по строке 1320 "Собственные акции, выкупленные у акционеров" показывается стоимость акций (долей), выкупленных акционерным (или иным хозяйственным) обществом у своих акционеров (участников), учитываемая на счете 81 "Собственные акции (доли)".

При заполнении строки 1320 Бухгалтерского баланса используются данные о дебетовом сальдо по счету 81 на отчетную дату. Данная величина указывается в круглых скобках (как величина, уменьшающая показатель собственного капитала организации).

строка 1320 "Собственные акции, выкупленные у акционеров" Бухгалтерского баланса	=	Дебетовое сальдо по счету 81
--	---	------------------------------

Показатели строки 1320 "Собственные акции, выкупленные у акционеров" на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему, переносятся из Бухгалтерского баланса за предыдущий год.

В работе над темой рекомендуются следующие источники:

-Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» (Счет 81 "Собственные акции (доли)")

-Путеводитель по корпоративным спорам. Вопросы судебной практики: Приобретение обществом собственных акций

-Путеводитель по корпоративным процедурам. Порядок приобретения акционерным обществом собственных акций

-Путеводитель по ИБ "Корреспонденция счетов" Учет собственных акций (долей), выкупленных у акционеров (участников)

-Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 "Финансовые инструменты: представление информации" (ред. от 02.04.2013) (введен в действие

на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н)

(Собственные акции, выкупленные у акционеров)

-Путеводитель по корпоративным спорам. Вопросы судебной практики: Сделки с акциями и защита прав на акции (п.4.3. Приобретение открытым акционерным обществом в порядке приватизации собственных акций, находящихся в федеральной собственности, является ничтожной сделкой)

-Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.1998 N 1598)  
(раздел Капитал и резервы)

-Приказ Минсельхоза РФ от 29.01.2002 N 68 "Об утверждении Методических рекомендаций по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций" (Счет 81 "Собственные акции (доли)")

-Приказ Минсельхоза РФ от 13.06.2001 N 654 "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению"(Счет 81 "Собственные акции (доли)")

- а также статьи, учебники и учебные пособия.

## **12.2. Резервный капитал**

Резервный капитал создается в соответствии с учредительными документами организации и предназначен для покрытия убытков и потерь, а также для погашения облигаций организации.

В соответствии со статьей 16 Федерального закона от 14.11.2002 №161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» унитарное предприятие за счет остающейся в его распоряжении чистой прибыли создает резервный фонд в порядке и в размерах, которые предусмотрены уставом унитарного предприятия. При этом средства резервного фонда используются исключительно на покрытие убытков унитарного предприятия.

Следует отметить, что унитарное предприятие за счет чистой прибыли создает также иные фонды в соответствии с их перечнем и в порядке, которые предусмотрены уставом унитарного предприятия.

Созданный в соответствии с законодательством Российской Федерации резервный фонд для покрытия убытков организации, а также для погашения облигаций организации и выкупа собственных акций отражается в бухгалтерском балансе отдельно.

В соответствии с п. 30 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» хозяйственные товарищества и общества в составе бухгалтерской отчетности должны раскрыть информацию о наличии и изменениях уставного (складочного) капитала, резервного капитала и других составляющих капитала организации.

Отчет об изменениях капитала должен содержать следующие числовые показатели (с учетом изложенного в пунктах 6 и 11 настоящего Положения):

-Величина капитала на начало отчетного периода

Увеличение капитала - всего

в том числе:

-за счет дополнительного выпуска акций

-за счет переоценки имущества

-за счет прироста имущества

-за счет реорганизации юридического лица (слияние, присоединение)

-за счет доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала

Уменьшение капитала - всего

в том числе:

- за счет уменьшения номинала акций
- за счет уменьшения количества акций
- за счет реорганизации юридического лица (разделение, выделение)
- за счет расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета

и отчетности относятся непосредственно в уменьшение капитала

-Величина капитала на конец отчетного периода.

В соответствии с п. 20 указанного ПБУ 4/99 в пассиве бухгалтерского баланса отражаются:

- резервы, образованные в соответствии с законодательством
- резервы, образованные в соответствии с учредительными документами.

В соответствии с п. 3 ПБУ 4/99 указанное Положение применяется Министерством финансов Российской Федерации при установлении (в числе прочих – пометка автора):

- упрощенного порядка формирования бухгалтерской отчетности **для субъектов малого предпринимательства** и некоммерческих организаций;
- особенностей формирования бухгалтерской отчетности в случаях реорганизации или ликвидации организации.

В соответствии с п. 27 раздела У1 ПБУ 4/99 «Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать следующие дополнительные данные:

- об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации;
- о составе резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, наличие их на начало и конец отчетного периода, движении средств каждого резерва в течение отчетного периода;
- о государственной помощи».

Следует обратить внимание, что «Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности», утв. Приказом Минфина РФ от 30.12.1996 N 112 (ред. от 24.12.2010, с изм. от 14.09.2012) " не применяются организациями с 1 января 2013г. за исключением организаций, указанных в части 2 статьи 8 Федерального закона от 27 июля 2010 г. N 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности", в связи с изданием Приказа Минфина России от 14.09.2012 N 126н. (См. в ИБ «Консультанта плюс» справку к указанному приказу № 112).

В соответствии со ст.35 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ (ред. от 23.07.2013) "Об акционерных обществах» в акционерном обществе создается резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5 процентов от его уставного капитала (далее – АО).

Резервный фонд акционерного общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5 процентов от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

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

Следует отметить, что в соответствии со ст. 28. «Увеличение уставного капитала общества» Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ (ред. от 23.07.2013) "Об акционерных обществах" сумма, на которую увеличивается уставный капитал общества за счет имущества общества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества. Таким образом, величина резервного капитала общества непосредственно связана с величиной его уставного капитала.



В соответствии с п. 1 ст. 30 «Фонды и чистые активы общества «Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ (ред. от 29.12.2012, с изм. от 23.07.2013) "Об обществах с ограниченной ответственностью" Общество может создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и в размерах, которые установлены уставом общества.

**Учет наличия и движения средств резервного капитала ведется на счете 82 "Резервный капитал".**

Отчисления в резервный капитал из прибыли отражаются по кредиту счета 82 "Резервный капитал" в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Использование средств резервного капитала учитывается по дебету счета 82 "Резервный капитал" в корреспонденции со счетами: 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) - в части сумм резервного фонда, направляемых на покрытие убытка организации за отчетный год; 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" или 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" - в части сумм, направляемых на погашение облигаций акционерного общества.

Счет 82 "Резервный капитал" корреспондирует со счетами:

по дебету: 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам, 67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам, 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток),

по кредиту: 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Рассмотрим, что учитывается в составе резервного капитала в разных организационно-правовых формах юридических лиц.

**В составе резервного капитала на счете 82 "Резервный капитал" в обществах с ограниченной ответственностью могут учитываться:**

- резервный фонд;
- иные фонды, создаваемые в порядке и размерах, установленных уставом общества (п. 1 ст. 30 Закона N 14-ФЗ).

В составе резервного капитала **в акционерных обществах** могут учитываться:

- резервный фонд (п. 1 ст. 35 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах");

- специальный фонд акционирования работников (п. 2 ст. 35 Закона N 208-ФЗ, п. 1 ст. 7 Федерального закона от 19.07.1998 N 115-ФЗ "Об особенностях правового положения акционерных обществ работников (народных предприятий)");

- специальные фонды для выплаты дивидендов по привилегированным акциям (п. 2 ст. 42 Закона N 208-ФЗ);

- иные фонды, создаваемые в соответствии с уставом общества, например фонд на выкуп собственных акций по требованию акционеров (статьи 75, 76 Закона N 208-ФЗ).

В составе резервного капитала **в унитарных предприятиях** могут учитываться:

- резервный фонд (п. 1 ст. 16 Закона от 14.11.2002 N 161-ФЗ "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях");

- иные фонды, предусмотренные уставом унитарного предприятия (п. 2 ст. 16 Закона N 161-ФЗ).

Следует отметить, что организация вправе организовать учет своих специальных фондов (на выплату дивидендов по привилегированным акциям, на акционирование работников и т.п.) на счете 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" обособленно (Инструкция по применению Плана счетов). Но вне зависимости от счета, на котором эти фонды учитываются в бухгалтерском учете, в Бухгалтерском балансе они показываются по строке 1360 "Резервный капитал".

Следует также иметь в виду, что распределение прибыли (в том числе на формирование резервного капитала) по результатам года относится к категории

событий после отчетной даты, свидетельствующих о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность. При этом в отчетном периоде, за который организацией распределяется прибыль, никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся. А при наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие (п.п. 3, 5, 10) Положения по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98), утвержденного Приказом Минфина России от 25.11.1998 N 56н). Следовательно, данные по счету 82 в отчетном году формируются с учетом принятого в отчетном году решения о распределении прибыли, полученной по итогам прошлого года.

При заполнении этой строки 1360 Бухгалтерского баланса используются данные о кредитовом сальдо по счетам 82 и 84 (в части специальных фондов) на отчетную дату (п. 69 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).

Строка 1360 "Резервный капитал" Бухгалтерского баланса	=	Кредитовое сальдо по счету 82	+	Кредитовое сальдо по счету 84 (в части специальных фондов)
--	---	-------------------------------	---	--

Показатели строки 1360 "Резервный капитал" на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему, переносятся из Бухгалтерского баланса за предыдущий год.

Уменьшение резервного фонда происходит только при погашении за счет него убытка отчетного года. При этом производится запись по дебету счета 82 (аналитический счет учета резервного фонда) и кредиту счета 84 (аналитический счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года).

Отражение в бухгалтерском учете информации о состоянии и движении резервного капитала организации производится в соответствии с Положением по

ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.

Создание как обязательного, так и необязательного резерва за счет чистой прибыли отражается проводкой: Дебет 84 Кредит 82 - чистая прибыль направлена на формирование резервного капитала.

Рассмотрим пример.

### **Пример 1.**

**Исходные данные.** По итогам деятельности за отчетный год ООО "Зенит" получило прибыль в размере 300 000 руб. (Сумма указана после налогообложения). По уставу ООО "Зенит" 10% чистой прибыли должно отчисляться в резервный фонд.

### **Решение.**

Бухгалтерские операции по формированию резервного фонда:

Операция 1. На формирование резервного фонда направлена часть нераспределенной прибыли отчетного года в сумме 30 000 руб. (300 000 руб. x 10%)

Дебет 84 Кредит 82 - 30 000 руб.

Операция 2. Отразить в годовом балансе ООО "Зенит" 30 000. руб по строке 1360.

При использовании резервного капитала следует знать, что резервный капитал фирмы, величину которого отражают по строке 1360 баланса, может быть уменьшен.

Акционерные общества вправе расходовать средства резервного фонда:

- на покрытие его убытков;

- на погашение облигаций и выкуп акций общества, если других средств для этого недостаточно.

Общества с ограниченной ответственностью могут расходовать средства резервного фонда на любые цели, предусмотренные уставом. Законодательных ограничений на его использование для этих обществ не установлено.

Использование средств резервного капитала для покрытия убытков отражаются проводкой: Дебет 82 Кредит 84

### **Пример 2.**

**Исходные данные.** По уставу ЗАО "Ракета" должно создать резервный фонд в сумме 15 000 руб. В резервный капитал ежегодно отчисляется 5% чистой прибыли до достижения указанной в Уставе суммы.

### **Решение.**

Операция 1. По итогам первого года работы чистая прибыль ЗАО составила 30 000 руб. В резервный капитал должно быть зачислено 1500 руб. (30 000 руб. x 5%).

Отразим хозяйственную операцию: Чистая прибыль направлена на формирование резервного капитала: Дебет 84 Кредит 82 – в сумме 1500 руб.

Операция 2. По итогам второго года работы фирма получила убыток. В связи с тем, что нераспределенной прибыли прошлых лет было недостаточно для покрытия убытка, акционеры приняли решение направить средства резервного капитала на погашение убытка.

Погашение убытка средства резервного капитала отражается на счетах: Дебет 82 Кредит 84 в сумме- 1500 руб.

Операция 3. По итогам третьего года работы ЗАО получило чистую прибыль в сумме 400 000 руб.

Рассчитаем сумму для зачисления в резервный капитал: 5% от 400000 руб., что составило 20 000 руб. Полученная сумма достаточна для формирования резервного капитала в соответствии с уставом ЗАО в размере 15 000 руб.

Хозяйственная операция: чистая прибыль направлена на формирование резервного капитала в сумме - 15 000 руб. отражается на счетах: Дебет 84 Кредит 82

Сумму резервного капитала в размере 15 тыс. руб. необходимо указать по строке 1360 баланса за третий год работы ЗАО «Ракета».

Для изучения вопросов формирования, распределения и учета резервного капитала рекомендуется ознакомиться с разделом "Учет формирования и использования средств резервного капитала (счет 82)" Путеводителя по ИБ "Корреспонденция счетов", а также Путеводителя по налогам «Практическое пособие по годовой бухгалтерской отчетности – 2012 СПС «Консультант Плюс».

### **12.3. Добавочный капитал**

Добавочный капитал является одним из внутренних источников финансовых средств.

Отражение в бухгалтерском учете информации о состоянии и движении добавочного капитала организации производится в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.

Образуется добавочный капитал в основном за счет прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки, безвозмездно полученных ценностей, эмиссионного дохода.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если

данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов. А сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

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

Для обобщения информации о величине добавочного капитала предназначен счет 83 "Добавочный капитал".

По кредиту счета 83 "Добавочный капитал" отражаются:

прирост стоимости внеоборотных активов, выявляемый по результатам переоценки их, - в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определен прирост стоимости;

сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного

общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, - в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями".

Суммы, отнесенные в кредит счета 83 "Добавочный капитал", как правило, не списываются. Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях:

- погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки, - в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определилось снижение стоимости;

- направления средств на увеличение уставного капитала - в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями" либо счетом 80 "Уставный капитал";

- распределения сумм между учредителями организации - в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями" и т.п.

Аналитический учет по счету 83 "Добавочный капитал" организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направления использования средств.

Счет 83 "Добавочный капитал" корреспондирует со счетами:

по дебету: 01 Основные средства, 02 Амортизация основных средств, 75 Расчеты с учредителями, 80 Уставный капитал, 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток),

по кредиту: 01 Основные средства, 02 Амортизация основных средств, 75 Расчеты с учредителями, 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), 86 Целевое финансирование.

По результатам переоценки в связи с утверждением новых правил их отражения в бухгалтерском учете исчезла необходимость показывать изменение капитала организации в межотчетный период. Напомним, что с 2011 г. переоценка внеоборотных активов производится на конец отчетного года и отражается бухгалтерскими записями этого года (п.15 ПБУ 6/01, п.17 ПБУ



14/2007). Кроме того, следует отметить, что строки новой формы имеют название "переоценка имущества", допускающее отражение результатов переоценки не только основных средств, но и нематериальных активов организации

Еще одним отличием новой формы является более четкое деление строк на группы, которые отражают результаты операций:

- увеличивших капитал организации;
- уменьшивших капитал организации;
- изменивших структуру капитала без изменения его общей величины.

Кроме того, новая форма раздел 1 Отчета об изменениях капитала содержит графу "Собственные акции, выкупленные у акционеров". Наличие данной графы позволяет пользователю получить полное представление о состоянии собственного капитала организации. Введение данной графы позволило увязать показатель графы "Итого" по строкам "Величина капитала на 31 декабря года», «Величина капитала на 31 декабря года» предшествующего предыдущему", "«Величина капитала на 31 декабря года предыдущего года" и с соответствующими показателями итоговой строки раздела 111 Бухгалтерского баланса.

Раздел 1 Отчета об изменениях капитала, как и прежде, фактически состоит из двух частей, в первой из которых приводятся данные, относящиеся к предыдущему отчетному году и году, предшествующему предыдущему, а во второй- данные, относящиеся к отчетному году.

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Общество с ограниченной ответственностью применяет УСН.

До увеличения уставного капитала его размер составляет 30 000 руб., размер долей двух участников общества составлял  $\frac{1}{3}$  и  $\frac{2}{3}$  уставного капитала (10 000 руб. и 20 000 руб. соответственно).

Произошло увеличение уставного капитала и получение товаров в оплату доли от нового участника - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем.

Согласованная участниками номинальная стоимость доли, приобретаемой физическим лицом, составляет 15 000 руб. Следует отметить, что согласованная участниками стоимость товаров превышает номинальную стоимость доли нового участника. Решением общего собрания участников общества стоимость вносимого в оплату доли имущества (товаров) утверждена в размере 18 000 руб.

Уставом общества не запрещено принятие в общество третьих лиц.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в его учете увеличение уставного капитала и получение товаров в оплату доли от нового участника (физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем), если согласованная участниками стоимость товаров превышает номинальную стоимость доли нового участника.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

В рассматриваемой ситуации уставный капитал общества увеличивается за счет вклада физического лица, принимаемого в общество (п 1 ст 7, п 2 ст 17 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"). Решение об увеличении уставного капитала общества принято двумя участниками общества единогласно на основании заявления физического лица о принятии его в общество и внесении вклада (п 2 ст 19 Федерального закона N 14-ФЗ).

Одновременно двумя участниками общества принято решение об определении номинальной стоимости и размера доли физического лица, а также об изменении размеров долей участников общества <\*>. Кроме того, приняты решения о принятии физического лица в общество и о внесении в устав общества изменений в связи с увеличением уставного капитала общества. Указанные

решения приняты двумя участниками общества единогласно (п. 2 ст 19, п. 2 и п. 4 ст 19 Федерального закона N 14-ФЗ).

Свою долю в уставном капитале, номинальная стоимость которой не превышает 20 000 руб., физическое лицо оплачивает имуществом (товарами) (п 1 ст 14, п 1 ст 15 Федерального закона N 14-ФЗ). Товары переданы обществу в пределах срока, установленного в п. 2 ст 19 Федерального закона N 14-ФЗ, в месяце принятия участниками общества решений, указанных в п 2 ст 19 Федерального закона N 14-ФЗ.

Денежная оценка товаров, вносимых для оплаты доли номинальной стоимостью 15 000 руб., утверждена в размере 18 000 руб. решением общего собрания участников общества, принятым всеми участниками общества единогласно (п 2 ст 15 Федерального закона N 14-ФЗ). Значит, доля физического лица оплачена по цене выше ее номинальной стоимости (п 1 ст 16 Федерального закона N 14-ФЗ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Стоимость товаров, полученных обществом в качестве вклада в уставный капитал, не является его доходом (п 2 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

Товары отражаются в составе материально-производственных запасов по фактической себестоимости, которая в данном случае определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями общества, и составляет 18 000 руб. (п п 2, 5, 8 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н). При этом производится запись по дебету счета 41 "Товары" и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций,

утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала организации предназначен счет 80 "Уставный капитал". Сальдо по счету 80 должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Поэтому на дату государственной регистрации изменений в уставе общества производится запись по дебету счета 75, субсчет 75-1, и кредиту счета 80 на номинальную стоимость доли нового участника.

Денежная оценка товаров, вносимых для оплаты доли физического лица (18 000 руб.), превышает стоимость оплаченной им доли (15 000 руб.). Сумма такого превышения может приниматься к бухгалтерскому учету общества аналогично порядку учета разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (Письмо Минфина России от 15.09.2009 N 03-03-06/1/582). Значит, на сумму превышения производится запись по дебету счета 75, субсчет 75-1, и кредиту счета 83 "Добавочный капитал" (п 68 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н).

### **Рассмотрим налог, уплачиваемый при применении УСН**

При получении вклада в уставный капитал в виде товаров, стоимость которых превышает номинальную стоимость доли физического лица, у общества не возникает дохода ни в части номинальной стоимости доли, ни в части превышения (п 1.1 ст 346.15, п 1 ст 251 Налогового кодекса РФ).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату перехода к обществу права собственности на товары				

Получены от физического лица товары в качестве вклада в уставный капитал	41	75-1	18 000	Решение общего собрания участников общества, АКТ о приемке товаров
На дату регистрации изменений в уставе общества				
Отражено увеличение уставного капитала	75-1	80	15 000	Свидетельство о государственной регистрации изменений в учредительных документах
Отражено в качестве добавочного капитала превышение стоимости полученного имущества над номинальной стоимостью доли физического лица в уставном капитале (18 000 - 15 000)	75-1	83	3 000	Бухгалтерская Справка-расчет

Следует отметить, что до увеличения уставного капитала номинальная стоимость долей первоначальных участников составляет 10 000 руб. и 20 000 руб., размеры их долей равны  $1/3$  и  $2/3$  уставного капитала соответственно.

Номинальная стоимость доли принимаемого в общество физического лица составляет 15 000 руб.

После увеличения уставного капитала общества его величина составляет 45 000 руб. (30 000 руб. + 15 000 руб.), размеры долей каждого из первоначальных участников уменьшаются и составляют соответственно  $2/9$  (10 000 руб. / 45 000 руб.) и  $4/9$  (20 000 руб. / 45 000 руб.) уставного капитала. Размер доли принятого в общество физического лица составляет  $3/9$  уставного капитала (15 000 руб. / 45 000 руб.).

Изменения, внесенные в устав общества, подлежат государственной регистрации в порядке, предусмотренном ст 13 Федерального закона N 14-ФЗ для

регистрации общества (п 4 ст 12 Федерального закона N 14-ФЗ).

В рассматриваемой ситуации не рассматриваются хозяйственные операции, связанные с государственной регистрацией изменений, вносимых в устав общества.

## **Ситуация 2.**

### **Содержание ситуации.**

Обществом с ограниченной ответственностью (ООО) получен от ее участника краткосрочный беспроцентный займа для погашения кредита банка. Задолженность перед участником по этому займу впоследствии засчитывается в счет дополнительного вклада участника в уставный капитал ООО.

Сумма займа, перечисленная участником на расчетный счет ООО, составляет 1000000 руб. Сумма, зачтенная в счет дополнительного вклада участника, также составляет 1 000 000 руб.. При этом номинальная стоимость доли участника увеличивается на 500 000 руб. Срок действия договора займа и кредитного договора не превышает 12 месяцев.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации (ООО) получение от ее участника краткосрочного беспроцентного займа для погашения кредита банка. Задолженность перед участником по этому займу впоследствии засчитывается в счет дополнительного вклада участника в уставный капитал ООО.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

По договору беспроцентного денежного займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа). Условие о беспроцентности займа прямо указывается в договоре займа. Договор займа считается заключенным в данном случае с момента перечисления заимодавцем денежных средств на счет организации-заемщика (п 1 ст 807, п. п. 1, 3 ст 809

Гражданского кодекса РФ).

Уставный капитал ООО может быть увеличен путем внесения его участником дополнительного вклада, что осуществляется в порядке, установленном п 2 ст 19 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью". При этом согласно п. 4 ст 19 Федерального закона N 14-ФЗ по решению общего собрания участников общества, принятому всеми участниками общества единогласно, участник общества в счет внесения дополнительного вклада вправе зачесть денежные требования к обществу.

В данном случае в счет внесения участником дополнительного вклада зачтено требование участника к ООО по возврату займа. При этом номинальная стоимость доли участника увеличена на сумму меньшую, чем сумма, признанная дополнительным вкладом (п 2 ст 19 Федерального закона N 14-ФЗ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Сумма займа не признается доходом и расходом организации-заемщика. Ее получение и последующий зачет в счет дополнительного вклада участника отражаются как возникновение и погашение соответствующей кредиторской задолженности (п.п. 2, 5 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 107н, п 2 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, п 3 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). Задолженность по краткосрочному (полученному на срок не более 12 месяцев) займу учитывается на счете 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Погашение обязательства организации перед участником по договору займа в счет внесения участником дополнительного вклада в уставный капитал ООО доходом ООО не признается (вне зависимости от наличия превышения суммы дополнительного вклада над суммой увеличения номинальной стоимости доли участника) (п 2 ПБУ 9/99). Зачет требования участника к ООО по договору займа в счет внесения дополнительного вклада отражается по дебету счета 66 и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал".

После внесения в учредительные документы ООО изменений, связанных с увеличением уставного капитала за счет дополнительного вклада участника, указанное увеличение отражается по кредиту счета 80 "Уставный капитал" и дебету счета 75, субсчет 75-1 (Инструкция по применению Плана счетов).

Превышение суммы дополнительного вклада участника в уставный капитал ООО над суммой соответствующего увеличения номинальной стоимости доли этого участника может отражаться в учете в том же порядке, что и разница между продажной и номинальной стоимостью акций, образовавшаяся в процессе формирования уставного капитала акционерного общества. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов такая разница отражается по дебету счета 75, субсчет 75-1, в корреспонденции с кредитом счета 83 "Добавочный капитал". Аналогичная точка зрения по данному вопросу изложена в Письме Минфина России от 15.09.2009 N 03-03-06/1/582.

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

В налоговом учете организации-заемщика средства полученного займа в состав доходов не включаются (п 1 ст 251 Налогового кодекса РФ).

Не признается доходом организации стоимость имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный капитал организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью) (п



1 ст 251, п 1 ст 277 НК РФ, см. также вышеупомянутое Письмо Минфина России N 03-03-06/1/582, п 2 Письма Минфина России от 19.10.2006 N 03-03-04/2/222, Письмо УФНС России по г. Москве от 27.11.2008 N 19-08/110815@).

Соответственно, вся сумма требования, заченного в счет дополнительного взноса участника, в том числе сверх суммы увеличения номинальной стоимости доли участника в уставном капитале ООО, доходом для целей налогообложения прибыли не признается.

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице

к балансовому счету 66:

66-з "Расчеты по полученному займу";

66-к "Расчеты по полученному кредиту".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату получения займа				
Поступили на расчетный счет средства полученного займа	51	66-3	1 000 000	Договор займа, Выписка банка по расчетному счету
Средства полученного займа направлены на погашение кредита	66-к	51	1 000 000	Кредитный договор, Выписка банка по расчетному счету
На дату принятия решения о зачете требования к ООО по возврату займа в счет дополнительного вклада участника в уставный капитал ООО				
Задолженность по займу зачтена в счет внесения дополнительного вклада	66-з	75-1	1 000 000	Решение общего собрания участников ООО, Бухгалтерская Справка
На дату внесения изменений в учредительные документы ООО				

Отражено увеличение уставного капитала ООО за счет дополнительного вклада его участника	75-1	80	500 000	Свидетельство о государственной регистрации изменений в учредительных документах
Отражена разница между суммой вклада участника и суммой увеличения уставного капитала ООО (1 000 000 - 500 000)	75-1	83	500 000	Бухгалтерская Справка-расчет

### Ситуация 3.

**Содержание ситуации** Российская организация осуществляет предпринимательскую деятельность на территории иностранного государства через свое обособленное подразделение (зарубежный филиал), имеющее валютный счет за рубежом. Для осуществления деятельности данного филиала организация арендует офисные помещения на территории иностранного государства.

Размер арендной платы за июнь, согласно условиям договора, составил 4480 евро (в том числе НДС 480 евро, предъявленный арендодателем в соответствии с законодательством иностранного государства). Оплата услуг по аренде производится в июле путем списания денежных средств с валютного счета зарубежного филиала, открытого в банке-нерезиденте.

Курс Банка России составляет (условно):

на отчетную дату (30 июня) - 45,6 руб/евро;

на дату перечисления арендной платы (10 июля) - 44,5 руб/евро.

#### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации начисление и выплату арендной платы по договору аренды, если филиал не выделен на отдельный баланс.

## Решения по ситуации

### Рассмотрим гражданско-правовые отношения

Согласно п 2 ст 55 Гражданского кодекса РФ филиал представляет собой обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

Филиал не является юридическим лицом. Он наделяется имуществом создавшим его юридическим лицом и действует на основании утвержденных им положений (п 3 ст 55 ГК РФ).

### Рассмотрим бухгалтерский учет

Согласно п 8 Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденного Приказом Минфина России от 06.07.1999 N 43н, бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений. Поскольку в рассматриваемом случае филиал не выделен на отдельный баланс, данные о его деятельности могут отражаться в бухгалтерском учете организации на отдельных субсчетах либо в регистрах аналитического учета на основании ежемесячной сметы либо отчета филиала с приложением подтверждающих первичных документов.

Расходы в виде арендной платы признаются расходами по обычным видам деятельности на последнее число месяца, за который начисляется данная арендная плата, в размере, установленном договором (п п. 5, 6, 6.1, 16, 18 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). Данная операция отражается в учете организации записью по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом

Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Поскольку стоимость услуг по аренде установлена в евро, она подлежит пересчету в рубли по курсу Банка России на последнее число месяца (30 июня) (п.п. 4, 5, 6, 20 Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденного Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н).

Кредиторская задолженность организации, образовавшаяся на 30 июня, подлежит пересчету в рубли на отчетную дату и дату ее погашения. В рассматриваемом случае дата возникновения кредиторской задолженности и отчетная дата совпадают и, следовательно, пересчет производится только на дату ее погашения (п.п. 7, 8 ПБУ 3/2006).

В связи с понижением курса евро на дату оплаты аренды в бухгалтерском учете возникает положительная курсовая разница (п.п. 3, 11, 12, 19 ПБУ 3/2006). Начиная с 01.01.2011 разницы, образовавшиеся в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ, в рубли, подлежат зачислению в добавочный капитал организации. Следовательно, данная положительная курсовая разница отражается в бухгалтерском учете организации записью по дебету счета 60 и кредиту счета 83 "Добавочный капитал" (п 19 ПБУ 3/2006, п 8 Приказа Минфина России от 24.12.2010 N 186н "О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 г. N 3", Инструкция по применению Плана счетов).

В рассматриваемом случае оплата аренды по договору производится посредством списания денежных средств с валютного счета филиала, открытого за рубежом в банке-нерезиденте. Данная операция отражается в бухгалтерском учете организации на основании выписок банка-нерезидента и приложенных к ним денежно-расчетных документов. При списании денежных средств с

валютного счета в бухгалтерском учете организации производится запись по дебету счета 60 и кредиту счета 52 "Валютные счета", субсчет 52-2 "Валютные счета за рубежом". Пересчет денежных средств на валютном счете организации производится на дату совершения операции в иностранной валюте и на отчетную дату (п.п. 7, 8 ПБУ 3/2006).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

На основании п 2 ст 171 Налогового кодекса РФ вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении услуг на территории РФ. Следовательно, суммы НДС, уплаченные филиалом российской организации при приобретении им услуг в виде аренды на территории иностранного государства, вычетам не подлежат.

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Расходы, связанные с получением доходов через обособленное подразделение за границей, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль в РФ по правилам и в размерах, которые установлены гл 25 НК РФ (ст 311 НК РФ).

Есть мнение, что стоимость услуг по аренде (включая сумму НДС, предъявленную иностранным арендодателем) можно учесть в составе расходов для целей налогообложения прибыли, если данные расходы обусловлены ведением деятельности, направленной на получение дохода, и документально подтверждены (ст 264, п 1 ст 252 НК РФ, по данному вопросу см. также Письма Минфина России от 25.05.2009 № 03-03-06/2/106, от 14.02.2008 №03-03-06/4\8, от 09.02.2007 №03-03-06/1/74, от 04.04.2005 №03-03-01-04/1/148).

Следует отметить, что в Минфине России существует и другая точка зрения.

В рассматриваемой ситуации расходы осуществлены на территории иностранного государства и для их подтверждения можно представить документы, действующие в этом государстве. При этом согласно п. 9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской

Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, указанные документы должны иметь построчный перевод на русский язык.

Арендная плата признается в составе расходов по мере ее начисления на последнее число соответствующего месяца (п 7 ст 272, п 1 ст 264 НК РФ). Стоимость арендной платы установленная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу, установленному Банком России на эту дату (п 5 ст 252 НК РФ).

В связи с тем, что курс евро, установленный на дату осуществления расчетов с арендодателем, понижается, у организации возникает положительная курсовая разница, которая учитывается в составе внереализационных доходов (п 11 ст 250, п 4 ст 271 НК РФ).

### **Применение ПБУ 18/02**

Положительная курсовая разница, образовавшаяся на момент уплаты арендного платежа, увеличивает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, а для целей бухгалтерского учета отражается в составе добавочного капитала организации и не влияет на финансовый результат. Согласно п 19 ПБУ 3/2006 при прекращении организацией деятельности за пределами РФ положительная курсовая разница, ранее учтенная в составе добавочного капитала, присоединяется к финансовому результату организации в качестве прочих доходов. Данная операция отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 83 и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы" (Инструкция по применению Плана счетов).

Таким образом, на момент образования положительной курсовой разницы в бухгалтерском учете организации возникают вычитаемая временная разница (ВВР) и соответствующий ей отложенный налоговый актив (ОНА) (п.п. 11, 14 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н).

Возникновение ОНА отражается записью по дебету счета 09 "Отложенные налоговые активы" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" (Инструкция по применению Плана счетов).

В случае прекращения организацией деятельности за пределами РФ через зарубежный филиал указанные ВВР и ОНА погашаются. Данная операция отражается в бухгалтерском учете организации записью по дебету счета 68 и кредиту счета 09 (п 17 ПБУ 18/02).

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, Руб.	Первичный документ
Бухгалтерская запись 30 июня (курс евро - 45,6 руб/евро)				
Отражен расход в виде арендной платы за июнь (с учетом НДС) (4480 x 45,6)	20 (44 и др. и	60	204 288	Договор аренды, Счет за аренду, иные документы, применяемые на территории иностранного государства
Бухгалтерские записи 10 июля (курс евро - 44,5 руб/евро)				
Перечислена филиалом арендная плата за июль иностранному контрагенту (4480 x 44,5)	60	52	199 360	Выписка банка по валютному счету
Положительная курсовая разница отражена в составе добавочного капитала (4480 x (45,6 - 44,5))	60	83	4 928	Бухгалтерская Справка-расчет
Отражен ОНА (4928 x 20%)	09	68	986	Бухгалтерская Справка-расчет
Бухгалтерские записи на дату прекращения деятельности зарубежного филиала				

Сумма добавочного капитала в части, приходящейся на курсовую разницу, признана в составе прочих доходов	83	91-1	4 928	Бухгалтерская Справка-расчет
Погашен ОНА	68	09	986	Бухгалтерская Справка-расчет

Следует отметить, что в рассматриваемой ситуации не приводятся проводки, связанные с пересчетом денежных средств на валютном счете, открытом за рубежом.

Для изучения темы рекомендуются: Путеводитель по ИБ «Корреспонденция счетов» СПС «Консультант Плюс», а также статьи, учебники и учебные пособия, представленные в информационном банке (ИБ) СПС «Консультант Плюс».

#### **12.4. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)**

Отражение в бухгалтерском учете информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году, о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации осуществляется в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.

С целью разобраться в распределении прибыли или покрытия убытка от финансово-хозяйственной деятельности организации необходимо обратиться к счету 99 "Прибыли и убытки".

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов. По дебету счета 99 "Прибыли и убытки" отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации.



Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

В течение отчетного года на счете 99 "Прибыли и убытки" отражаются:

-прибыль или убыток от обычных видов деятельности - в корреспонденции со счетом 90"Продажи";

-сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц - в корреспонденции со счетом 91"Прочие доходы и расходы";

-суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций - в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам".

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли отчетного года списывается со счета 99 "Прибыли и убытки" в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а сумма чистого убытка отчетного года заключительными оборотами декабря списывается со счета 99 в дебет счета 84.

Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счетов 75 "Расчеты с учредителями" и 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Аналогичная запись делается при выплате промежуточных доходов.

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается по кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции со счетами: 80 "Уставный капитал"- при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации; 82 "Резервный капитал" - при направлении на погашение убытка средств резервного капитала; 75

"Расчеты с учредителями" - при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников и др.

Данные счета 84 в бухгалтерской отчетности целесообразно отражать обособленно.

В бухгалтерском балансе отражается сальдо счета 84. Оно может быть как кредитовым, когда организация имеет нераспределенную прибыль, так и дебетовым, когда у организации есть непокрытый убыток. С одной стороны, для пользователей отчетности важна общая картина увеличения или уменьшения капитала вне зависимости от того, к какому периоду они относятся. Но, с другой стороны, при таком отражении данных отсутствует возможность анализа полученной прибыли или убытка.

Для информирования всех заинтересованных пользователей о суммах нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) прошлых лет и о прибыли (убытке) отчетного года было бы целесообразно указывать эти сведения в бухгалтерском балансе обособленно. Кроме того, было бы целесообразно обособленно указывать суммы использованной прибыли по различным направлениям.

Аналитический учет по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом в аналитическом учете средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться.

Счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" корреспондирует со счетами:

по дебету: 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 75 Расчеты с учредителями, 79

Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 82 Резервный капитал, 83 Добавочный капитал, 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), 99 Прибыли и убытки;

по кредиту: 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 75 Расчеты с учредителями, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 80 Уставный капитал, 82 Резервный капитал, 83 Добавочный капитал, 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), 99 Прибыли и убытки.

В практике бухгалтерского учета возникают ситуации, когда уменьшается размер уставного капитала путем снижения номинальной стоимости акций (долей) без выплаты акционерам (участникам). В таких случаях в бухгалтерском учете общества отражается операция «Уменьшение уставного капитала без выплаты денежных средств акционерам (участникам)» с бухгалтерской проводкой:

Дебет счета 80 "Уставный капитал" Кредит счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Если акции (доли) выкупаются у акционеров (участников) в бухгалтерском учете общества отражается операция «Учтена стоимость акций (долей), выкупленных у акционеров (участников)» и делается бухгалтерская проводка:

Дебет счета 81 "Собственные акции (доли)" Кредит счета 51 "Расчетные счета".

Затем отражается операция «Уменьшение уставного капитала на номинальную стоимость акций (долей) и делается бухгалтерская проводка:

Дебет счета 80 "Уставный капитал" Кредит счета 81 "Собственные акции (доли)".

При этом возникающая на счете 81 "Собственные акции (доли)" разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и их номинальной стоимостью относится на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Рассмотрим ситуации.

## **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** В практической деятельности общества с ограниченной ответственностью (ООО «Энтол») участники общества - физические лица приняли решение о распределении нераспределенной прибыли прошлых лет на выплату дивидендов.

Участники ООО «Энтол» рассчитывали, что организация, как налоговый агент, имеет право применять ставку по НДФЛ в размере 9-ти процентов.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо изучить ситуацию и решить, имеет ли организация право, как налоговый агент, применять ставку по НДФЛ - 9 процентов при распределении нераспределенной прибыли прошлых лет на выплату дивидендов.

### **Решения по ситуации**

Организации, - в случае принятия участниками ООО решения о распределении нераспределенной прибыли прошлых лет на выплату дивидендов, следует применять ставку НДФЛ, установленную для дивидендов в рассматриваемом периоде.

Для принятия решения о распределении прибыли необходимо организовать общее собрание участников ООО для обсуждения результатов деятельности за соответствующий год. Источником информации для обсуждения данного вопроса должна быть (в данной ситуации) отчетность ООО «Энтол». Основным документом отчетности для принятия решения должен быть бухгалтерский баланс.

Организация имеет право распределить прибыль, возникшую после налогообложения в прошлые годы.

Решения по ситуации обосновываются следующими документами. В соответствии со ст. 28 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" (далее - Федеральный закон N 14-ФЗ) общество вправе принимать решение о распределении своей чистой прибыли

между участниками общества.

В соответствии со ст. 29 Федерального закона N 14-ФЗ общество не вправе принимать решение о распределении своей прибыли между участниками общества, если на момент принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала и резервного фонда или станет меньше их размера в результате принятия такого решения. Исходя из данных положений источником распределения прибыли общества является чистая прибыль, но не более чистых активов минус уставный капитал и резервный фонд.

В соответствии со ст. 33 Федерального закона N 14-ФЗ к компетенции общего собрания участников общества относится принятие решения о распределении чистой прибыли общества между участниками общества, но к компетенции общего собрания участников общества относится также утверждение годовых отчетов и годовых бухгалтерских балансов.

В соответствии со ст. 34 Федерального закона N 14-ФЗ уставом общества должен быть определен срок проведения очередного общего собрания участников общества, на котором утверждаются годовые результаты деятельности общества.

На общем собрании участников общества представляются годовые отчеты, в том числе бухгалтерские балансы. По итогам деятельности за соответствующий год на годовом собрании утверждаются отдельно годовые бухгалтерские балансы. На основе показателей отчетов принимаются решения о распределении чистой прибыли общества между участниками общества.

Согласно п 83 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н) в бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), то есть конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации налогов и иных

аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения.

Согласно Приказа Минфина России от 06.07.1999 N 43н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)" у участников общества есть два источника информации для принятия решения: 1) величина чистой прибыли в годовом отчете о прибылях и убытках (которая может покрывать убытки прошлых лет), 2) нераспределенная прибыль, как конечный финансовый результат по итогам деятельности за отчетный период.

Согласно Письму Минфина России от 09.04.2009 N 03-11-06/2/63 определение чистой прибыли осуществляется в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденными Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.

В соответствии с Инструкции, сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки".

Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счетов 75 "Расчеты с учредителями" и 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Аналогичная запись делается при выплате промежуточных доходов.

При этом счет 99 "Прибыли и убытки" предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году. Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов

деятельности, а также прочих доходов и расходов. По дебету счета 99 "Прибыли и убытки" отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации.

Таким образом, направление части прибыли отчетного года на выплату доходов участникам общества по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Определение права на распределение прибыли между участниками общества с ограниченной ответственностью может быть осуществлено исключительно за счет нераспределенной прибыли.

В Письме Минфина России от 06.04.2010 N 03-03-06/1/235 отмечено, что в случае, если чистая прибыль не была ранее направлена на формирование фондов, выплаты из состава нераспределенной ранее прибыли будут квалифицироваться как дивиденды и подлежать налогообложению по ставке 9 процентов.

В Письме Минфина России от 11.08.2011 N 03-03-06/1/469 сообщено, что вопрос о правомерности выплаты дивидендов за счет нераспределенной прибыли прошлых лет к компетенции Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России не относится.

Таким образом, рассматриваемая ситуация должна быть решена на общем собрании участников Общества.

## **Ситуация 2**

**Содержание ситуации.** Единственным участником общества с ограниченной ответственностью (ООО) - физическим лицом, является генеральный директор указанного ООО. Генеральным директором принято решение об увеличении уставного капитала Общества на сумму 1 000 000 руб. за счет средств нераспределенной прибыли.

## **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете Общества увеличение уставного капитала на сумму 1 000 000 руб..Необходимо обосновать, - будет ли указанная сумма увеличения уставного капитала Общества доходом ее единственного участника – генерального директора. Кроме того, необходимо выяснить, будет ли сумма увеличения уставного капитала облагаемой НДФЛ.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Общество с ограниченной ответственностью (ООО) может быть учреждено одним физическим лицом (гражданином), которое становится единственным участником Общества и вправе принять решение о возложении на себя полномочий единоличного исполнительного органа Общества - генерального директора) (п 2 ст 7, п 2 ст 33, статьи 39, 40 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

Единственный участник также вправе принять решение об увеличении уставного капитала ООО за счет его имущества (п 2 ст 17, п 1 ст 18, ст 39 Федерального закона N 14-ФЗ).

Такое решение принимается на основании данных бухгалтерской отчетности ООО за год, предшествующий году, в течение которого принято такое решение. При этом сумма, на которую увеличивается уставный капитал ООО, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда ООО (п. п. 1, 2 ст 18 Федерального закона N 14-ФЗ).

На сумму увеличения уставного капитала ООО за счет его имущества увеличивается номинальная стоимость доли его единственного участника. При этом размер самой доли участника в уставном капитале ООО (100%) не изменяется (п 3 ст 18 Федерального закона N 14-ФЗ).

Никаких выплат в денежной или натуральной форме участнику при увеличении уставного капитала за счет имущества общества не производится.



Участник, владеющий долей в уставном капитале ООО, может осуществлять права, вытекающие из владения этой долей, перечисленные вст 8, п 2 ст 21 Федерального закона N 14-ФЗ. В частности, он имеет право принимать участие в распределении прибыли и право получить в случае ликвидации общества часть имущества, оставшегося после расчетов с кредиторами (или сумму стоимости этого имущества).

Объем указанных прав определяется пропорционально доле участника в уставном капитале общества (п 2 ст 28, п 1 ст 32, п 1 ст 58 Федерального закона N 14-ФЗ).

Таким образом, объем прав участника ООО зависит от величины доли этого участника в уставном капитале ООО, определяемый в процентах или в виде дроби, которая равна соотношению номинальной стоимости доли участника и уставного капитала ООО (п 2 ст 14 Федерального закона N 14-ФЗ).

При увеличении уставного капитала за счет имущества общества, как указывалось выше, не происходит изменение долей участников, т.е. участник не получает никакого дополнительного объема прав, вытекающих из его владения долей в уставном капитале ООО.

Такое увеличение приводит исключительно к изменению в структуре собственного капитала ООО.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Увеличение уставного капитала ООО за счет средств нераспределенной прибыли отражается на дату государственной регистрации изменений, вносимых в устав ООО в связи с увеличением уставного капитала ООО, записью по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счета 80 "Уставный капитал" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). При этом никаких расчетов с единственным участником ООО не производится и в бухгалтерском учете не

отражается.

### **Рассмотрим налог на доходы физических лиц (НДФЛ)**

Объектом налогообложения по НДФЛ для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации (РФ), признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в РФ и (или) от источников за пределами РФ (п 1 ст 209) Налогового кодекса РФ).

При определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ (п 1 ст 210 НК РФ).

При получении налогоплательщиком дохода в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 105.3 НК РФ (п 1 ст. 211 НК РФ).

Согласно п 2 ст 211 НК РФ к доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, в частности, относятся:

- 1) оплата (полностью или частично) за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика;
- 2) полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе или с частичной оплатой;
- 3) оплата труда в натуральной форме.

Датой получения указанного дохода признается дата передачи дохода в натуральной форме (п 1 ст 223 НК РФ).

Поскольку, как указывалось выше, при увеличении номинальной стоимости доли налогоплательщика в ООО в связи с увеличением уставного капитала ООО за счет имущества ООО налогоплательщик не получает от Общества никаких товаров, работ, услуг (либо дополнительных имущественных прав), то на основании приведенных норм НК РФ можно сделать вывод, что такое увеличение номинальной стоимости доли участника не приводит к появлению у него дохода в натуральной форме.

В связи с изложенным объекта налогообложения по НДФЛ при увеличении номинальной стоимости доли участника ООО в результате увеличения уставного капитала ООО за счет имущества Общества не возникает.

В то же время в п 19 ст. 217 НК РФ содержится норма, согласно которой не подлежат налогообложению доходы, полученные от организаций их участниками в результате переоценки основных фондов (средств) в виде дополнительно полученных ими долей (паев), распределенных между участниками организации пропорционально их доле, либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью имущественной доли в уставном капитале.

На основании приведенной нормы Минфин России и налоговые органы высказывают мнение, что при увеличении уставного капитала за счет иных источников, кроме переоценки основных средств, у физического лица возникает доход, подлежащий обложению НДФЛ, а у Общества -, соответственно, обязанности исчислить и удержать НДФЛ с полученного дохода, либо сообщить в налоговый орган сведения о невозможности удержания НДФЛ (в случае отсутствия каких-либо выплат участникам) (см., например, Письма Минфина России от 28.04.2007 № 03-04-06-01/143, от 26.01.2007 N 03-03-06/1/33 (п 2 Письма), от 19.12.2006 № 03-05-01-04/336, от 08.11.2006 №03-03-04/1/732, Письмо ФНС России от 15.06.2006 N 04-1-03/318).

Данная точка зрения не является бесспорной и об этом свидетельствует судебная практика по рассматриваемой ситуации. Суды приходят к мнению, что

дохода, облагаемого НДФЛ у плательщиков в таких ситуациях не возникает (по данному вопросу см. Постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.12.2007, ФАС Уральского округа от 28.05.2007, ФАС Восточно-Сибирского округа от 25.07.2006).

В рассматриваемой ситуации исходим из предположения, что Общество в лице единственного участника – генерального директора, приняла решение руководствоваться судебной практикой и не исчисляет и не удерживает НДФЛ с суммы увеличения номинальной стоимости доли в уставном капитале.

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражено направление нераспределенной прибыли ООО на увеличение уставного капитала ООО	84	80	1 000 000	Зарегистрированные изменения в учредительные документы ООО

### **Ситуация 3.**

**Содержание ситуации.** Организация (ООО) получила в 2011 году убыток в сумме 100 000 руб.. Единственный участник ООО принял в феврале 2012 года решение о погашении этого убытка.

#### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации (ООО), получившей в 2011 году убыток в сумме 100 000 руб., погашение этого убытка.

#### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Единственный участник общества письменным решением утверждает годовой отчет и годовой бухгалтерский баланс общества, а также распределяет

его прибыли и убытки (п 2 ст 33, ст 39 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью", ст 91 Гражданского кодекса РФ).

В рассматриваемой ситуации общество по итогам года получило убыток и в соответствии с решением участника им осуществляется покрытие этого убытка за счет собственных средств.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Сумма чистого убытка отчетного года заключительной записью декабря списывается со счета 99 "Прибыли и убытки" в дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Согласно п.п. 3, 5, 10 Положения по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98), утвержденного Приказом Минфина России от 25.11.1998 N 56н, принятие единственным участником решения о покрытии убытка 2011 г. за счет собственных средств является событием после отчетной даты, свидетельствующим о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность. Данное событие после отчетной даты раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках за 2011 г. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся. При наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие.

Таким образом, запись о возникновении задолженности участника по покрытию убытка, полученного в 2011 г., организация производит в 2012 г. (на дату принятия участником соответствующего решения).

В бухгалтерском учете указанная задолженность учредителя отражается по

дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции с кредитом счета 84; при получении денежных средств от учредителя производится запись по дебету счета 51 "Расчетные счета" в корреспонденции с кредитом счета 75 (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Согласно п 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ не признаются доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно от организаций или физических лиц, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации или физического лица. Следовательно, в налоговом учете полученные от единственного участника денежные средства не учитываются при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Соответственно, у организации по данной операции не образуется разниц, учитываемых по правилам, предусмотренным Положением по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденным Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н.

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Заключительной записью на 31.12.2011				
Отражен чистый убыток	84	99	100 000	Бухгалтерская Справка-расчет
В 2012 г.				
Отражена задолженность участника по покрытию убытка прошлого года	75	84	100 000	Решение участника, Бухгалтерская Справка
Получены денежные средства				Выписка банка по

от участника	51	75	100 000	расчетному счету
--------------	----	----	---------	------------------

## 12.5. Целевое финансирование

Средства целевого финансирования поступают из бюджета, от других юридических и физических лиц для различных мероприятий целевого назначения.

Государственная помощь, как средство целевого назначения, регламентируется Положением о бухгалтерском учете «Учет государственной помощи» (ПБУ 13\2000). Указанное Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи, предоставленной в форме субвенций, субсидий (далее субвенции и субсидии именуются бюджетные средства), бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств), включая предоставление в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество), и в прочих формах.

Для целей бухгалтерского учета бюджетные средства подразделяются на:

-средства на финансирование капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов (основных средств и др.). Предоставление этих средств может сопровождаться дополнительными условиями, ограничивающими приобретение определенных видов активов, их местонахождение или сроки приобретения и владения;

-средства на финансирование текущих расходов. К ним относятся бюджетные средства, отличные от предназначенных на финансирование капитальных расходов.

Бюджетные средства, принятые к бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете как возникновение целевого финансирования и

задолженности по этим средствам. По мере фактического получения средств соответствующие суммы уменьшают задолженность и увеличивают счета учета денежных средств, капитальных вложений и т.п.

Если бюджетные средства признаются в бухгалтерском учете по мере фактического получения ресурсов, то с возникновением целевого финансирования увеличиваются счета учета денежных средств, капитальных вложений и т.п.

Бюджетные средства списываются со счета учета целевого финансирования как увеличение финансовых результатов организации.

Одновременно по внеоборотным активам, приобретенным за счет бюджетных средств и подлежащим согласно действующим правилам амортизации, в общем порядке начисляются амортизационные отчисления.

Списание бюджетных средств со счета учета целевого финансирования производится на систематической основе:

-суммы бюджетных средств на финансирование капитальных расходов - на протяжении срока полезного использования внеоборотных активов, подлежащих согласно действующим правилам амортизации, или в течение периода признания расходов, связанных с выполнением условий предоставления бюджетных средств на приобретение внеоборотных активов, не подлежащих амортизации согласно действующим правилам. При этом целевое финансирование учитывается в качестве доходов будущих периодов при вводе объектов внеоборотных активов в эксплуатацию с последующим отнесением в течение срока полезного использования объектов внеоборотных активов в размере начисленной амортизации на финансовые результаты организации как прочие доходы;

-суммы бюджетных средств на финансирование текущих расходов - в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены. При этом целевое финансирование признается в качестве доходов будущих периодов в момент принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных



запасов, начисления оплаты труда и осуществления других расходов аналогичного характера с последующим отнесением на доходы отчетного периода при отпуске материально-производственных запасов в производство продукции, на выполнение работ (оказание услуг), начисления оплаты труда и осуществления других расходов аналогичного характера.

Если выделение бюджетных средств связано с выполнением определенных условий, то период, в течение которого производится списание суммы со счета учета целевого финансирования, должен определяться исходя из времени признания отдельных видов расходов.

Бюджетные средства, предоставленные в установленном порядке на финансирование расходов, понесенных организацией в предыдущие отчетные периоды, отражаются как возникновение задолженности по таким средствам и увеличение финансового результата организации как прочие доходы.

Любые условные обязательства и условные активы, связанные с признанными в бухгалтерском учете организации бюджетными средствами, рассматриваются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Условные факты хозяйственной деятельности" ПБУ 8/98.

Порядок бухгалтерского учета бюджетных средств не зависит от вида ресурсов, предоставляемых организации (денежные средства, активы, отличные от денежных средств), а также способа предоставления их (фактическая передача, уменьшение обязательств перед государством).

Бюджетные кредиты, предоставленные организации, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке, принятом для учета заемных средств.

Прочие формы государственной помощи в случае их существенности для характеристики финансового положения и финансовых результатов деятельности организации подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности в пояснительной записке.

В соответствии со статьей 251 Налогового кодекса РФ (часть 2) к средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами (далее перечисляется).

Расходование целевых средств строго отслеживается государственными и иными контролирующими органами.

Вопросы государственной целевой поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства достаточно подробно изложены в главе 1 настоящего учебного пособия.

Напомним в этом разделе важные правительственные документы:

-Федеральный закон от 24.07.2007 N 209-ФЗ (ред. от 23.07.2013) "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" (Статья 14. Поддержка субъектов малого и среднего предпринимательства органами государственной власти и органами местного самоуправления)

-Постановление Правительства РФ от 07.12.2000 N 927 (ред. от 01.02.2005) "О государственной поддержке развития фермерства и других субъектов малого предпринимательства в сельском хозяйстве"

-Приказ Минэкономразвития России от 24.04.2013 N 220 (ред. от 16.05.2013) "Об организации проведения конкурсного отбора субъектов Российской Федерации, бюджетам которых в 2013 году предоставляются субсидии из федерального бюджета на государственную поддержку малого и среднего предпринимательства субъектами Российской Федерации" (V. Условия участия в конкурсном отборе по мероприятиям по направлению "Реализация иных мероприятий по поддержке и развитию малого и среднего предпринимательства")

-Распоряжение Департамента поддержки и развития малого предпринимательства г. Москвы от 04.09.2008 N 88 "Об организации конкурсного отбора проектов субъектов малого предпринимательства города Москвы,

осуществляющих деятельность по приоритетным направлениям поддержки и развития малого предпринимательства, для возмещения затрат на приобретение основных средств" (вместе с "Положением о конкурсном отборе проектов субъектов малого предпринимательства города Москвы, осуществляющих деятельность по приоритетным направлениям поддержки и развития малого предпринимательства, для возмещения затрат на приобретение основных средств" (1. Общие положения)

- Закон г. Москвы от 26.11.2008 N 60 "О поддержке и развитии малого и среднего предпринимательства в городе Москве" (Статья 10. Механизмы реализации государственной политики города Москвы в области развития малого и среднего предпринимательства)

- Постановление Правительства Москвы от 05.02.2008 N 88-ПП (ред. от 16.12.2008) "О Концепции имущественной поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства в городе Москве"

- Распоряжение Департамента поддержки и развития малого предпринимательства г. Москвы от 05.02.2009 N 18 "О проведении конкурсного отбора инновационных проектов субъектов малого предпринимательства города Москвы, создающих и реализующих инновационную продукцию в научно-технической сфере (товары, технологии, работы, услуги), для предоставления в 2009 году субсидий на участие в специализированных мероприятиях по продвижению продукции, патентно-лицензионную работу, брендинг и защиту интеллектуальной собственности" (вместе с "Положением о проведении конкурсного отбора инновационных проектов субъектов малого предпринимательства, создающих и реализующих инновационную продукцию в научно-технической сфере (товары, технологии, работы, услуги), для предоставления в 2009 году субсидий на создание иннов...

- и другие.

Получение средств целевого финансирования отражается по кредиту счета 86 "Целевое финансирование" в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Использование целевого финансирования отражается по дебету счета 86 "Целевое финансирование" в корреспонденции со счетами: 20 "Основное производство" или 26 "Общехозяйственные расходы" - при направлении средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации; 83 "Добавочный капитал" - при использовании средств целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств; 98 "Доходы будущих периодов" - при направлении коммерческой организацией бюджетных средств на финансирование расходов и т.п.

Аналитический учет по счету 86 "Целевое финансирование" ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников их поступления.

Счет 86 "Целевое финансирование" корреспондирует со счетами:

по дебету: 20 Основное производство, 26 Общехозяйственные расходы, 83 Добавочный капитал, 98 Доходы будущих периодов;

по кредиту: 07 Оборудование к установке, 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 15 Заготовление и приобретение материальных ценностей, 20 Основное производство, 41 Товары, 43 Готовая продукция, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами.

С целью совершенствования отчетности, в том числе и по целевому использованию полученных средств, приказом ФНС РФ от 25.02.2011 № ММВ-7-6\179@ утверждены форматы представления налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов и сборов, в электронном виде (на основе XML) (версия 5) часть XXVIII. В числе этих форматов - форма N 6 «Состав и структура показателей отчета о целевом использовании полученных средств» Версия 02.

Указанное введение Федеральной налоговой службы позволит реализовать установки Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности (ПБУ 22/10)" и значительно упростить процедуру отчетности.

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Издательство (организация) осуществляет реализацию социально-значимого проекта в сфере периодической печати.

Организацией в феврале месяце в целях осуществления этого проекта понесены затраты в размере 2 221 600 руб., а именно:

- приобретена, оплачена и передана в производство бумага на сумму 1 180 000 руб. (в том числе НДС 180 000 руб.);

- начислена заработная плата работникам основного производства - 800 000 руб.;

- начислены страховые взносы на заработную плату работников основного производства - 241 600 руб.

В марте подписан договор о предоставлении организации субсидии из федерального бюджета на частичное возмещение понесенных расходов в размере 2 000 000 руб. Денежные средства получены организацией в этом же месяце, т.е. в марте.

В соответствии с учетной политикой в целях бухгалтерского учета организация принимает к учету бюджетные средства при наличии уверенности в их получении и выполнении условий их получения.

Организация применяет метод начисления в налоговом учете.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-издательства, осуществляющей реализацию социально - значимого проекта в сфере периодической печати, получение субсидии из федерального бюджета на возмещение понесенных

расходов.

## **Решения по ситуации**

### **Рассмотрим нормативно-правовое регулирование**

Субсидии юридическим лицам (за исключением субсидий государственным (муниципальным) учреждениям), индивидуальным предпринимателям, физическим лицам - производителям товаров, работ, услуг предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе в целях возмещения затрат или недополученных доходов в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг (п 1 ст. 78 Бюджетного кодекса РФ).

Субсидия из федерального бюджета издательствам, осуществляющим реализацию социально значимых проектов в сфере периодической печати, предоставляется в соответствии с Правилами предоставления из федерального бюджета субсидий организациям в сфере печати, утвержденными Приказом Роспечати от 20.04.2011 N 99. Субсидии предоставляются в пределах бюджетных ассигнований, предусмотренных в федеральном законе о федеральном бюджете на соответствующий финансовый год (п.п. 1, 2 Правил).

Субсидия предоставляется в соответствии с договором, заключенным между Роспечатью и получателем субсидии. Перечисление субсидий осуществляется в соответствии с заявками по форме и в сроки, которые установлены Роспечатью, на расчетные счета, открытые в кредитных организациях получателям субсидий (п. 4 Правил). В рассматриваемой ситуации договор заключен организацией в марте и в этом же месяце денежные средства получены из бюджета.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Приобретенная бумага принимается к учету в качестве материально-производственных запасов организации по фактической себестоимости (п.п. 2, 5 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н). Фактической себестоимостью бумаги в данном случае является сумма,

уплачиваемая продавцу, установленная договором купли-продажи (без НДС) (п. 6 ПБУ 5/01).

При этом производится бухгалтерская запись по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Сумма предъявленного продавцом бумаги НДС отражается по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и кредиту счета 60. Принятие к вычету указанного НДС отражается по дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" и кредиту счета 19 (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Стоимость бумаги, переданной в производство, признается расходом по обычным видам деятельности организации (п.п. 5, 8 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). При передаче ее в производство производится бухгалтерская запись по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 10 (Инструкция по применению Плана счетов).

Сумма начисленной заработной платы работников, занятых в основном производстве, и сумма страховых взносов на их фонд оплаты труда также включаются в состав расходов по обычным видам деятельности и также формируют сумму затрат на основное производство. Начисление заработной платы отражается по дебету счета 20 и кредиту счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", начисление страховых взносов - по дебету счета 20 и кредиту счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" (пункты 5, 8 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов).

Отражение полученной из бюджета субсидии производится организацией в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" ПБУ 13/2000, утвержденным Приказом Минфина России от 16.10.2000 N 92н (п. 4 ПБУ 13/2000).

В рассматриваемой ситуации в соответствии с учетной политикой организации субсидии, предполагаемые к получению из бюджета, принимаются к учету при наличии следующих условий:

- имеется уверенность, что условия предоставления бюджетных средств организация выполнит. Подтверждением могут быть заключенные организацией договоры, принятые и публично объявленные решения, технико-экономическое обоснование, утвержденная проектно-сметная документация и т.п.;

- имеется полная уверенность в том, что указанные средства будут получены. Подтверждением могут быть утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, акты приемки-передачи ресурсов и иные соответствующие документы (п. 5 ПБУ 13/2000). Эти условия выполняются на дату заключения договора с Роспечатью, то есть в марте.

Бюджетные средства, принятые к бухгалтерскому учету, отражаются как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредиту счета 86 "Целевое финансирование" (п. 7 ПБУ 13/2000).

Пунктом 10 ПБУ 13/2000 предусмотрено, что бюджетные средства, предоставленные на финансирование уже понесенных расходов, отражаются как возникновение задолженности по таким средствам и увеличение финансового результата организации как прочие доходы. Однако считаем целесообразным отражать поступление бюджетных средств на финансирование уже понесенных расходов в общем порядке, описанном выше, то есть с использованием счета учета целевого финансирования. При таком подходе одновременно с записью по дебету счета 76 и кредиту счета 86 производится запись по признанию прочего дохода по дебету счета 86 и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы" (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, Инструкция по применению Плана счетов).



По мере фактического получения средств (в марте) соответствующая сумма уменьшает задолженность, сформированную на счете 76, и увеличивает счета учета денежных средств. То есть производится бухгалтерская запись по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета 76 (п. 7 ПБУ 13/2000, Инструкция по применению Плана счетов).

Сумма восстановленного НДС (о чем будет сказано ниже) отражается по дебету счета 19 и кредиту счета 68. Предполагается, что указанная сумма не связана с изготовлением какой-либо продукции (НДС восстановлен со стоимости материалов, из которых продукция уже произведена, себестоимость ее сформирована, и, возможно, учтен финансовый результат от ее продажи). Поэтому считаем, что организация признает прочий расход, что отражается по дебету счета 91, субсчет 91-2 "Прочие расходы", и кредиту счета 19 (п.п. 4, 5, 11 ПБУ 10/99).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Сумму НДС, предъявленную продавцом бумаги, организация принимает к вычету на дату принятия бумаги к учету на основании правильно оформленного счета-фактуры (п 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

При получении субсидии из федерального бюджета на возмещение затрат, связанных с приобретением товаров, с учетом НДС организация должна восстановить ранее правомерно принятый к вычету НДС по указанным товарам (п. 3 ст. 170 НК РФ).

В рассматриваемой ситуации субсидия предоставляется на частичное возмещение понесенных расходов, часть из которых не содержит НДС. В этом случае в соответствии с разъяснениями Минфина России организация должна восстановить НДС с той части затрат (по которым НДС был принят к вычету), которая компенсируется полученной субсидией (Письмо Минфина России от 19.01.2012 N 03-07-11/15).

Таким образом, организации необходимо рассчитать сумму субсидии,

приходящуюся на компенсацию затрат на приобретение бумаги. То есть сумма, с которой восстанавливается НДС, равна 1 062 000 руб. ( $1\ 180\ 000 \times 90\%$ , где  $90\%$  ( $2\ 000\ 000$  руб. /  $2\ 221\ 600$  руб.  $\times 100\%$ ) - доля затрат, компенсируемых субсидией). Сумма восстановленного НДС составит 162 000 руб. ( $1\ 062\ 000$  руб. /  $118 \times 18$ ).

В книге продаж необходимо зарегистрировать счет-фактуру, на основании которого НДС принимался к вычету, в сумме, подлежащей восстановлению к уплате в бюджет (п. 14 Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Стоимость бумаги для целей налогообложения прибыли определяется исходя из цены ее приобретения (без учета НДС) и включается в состав материальных расходов организации на дату передачи в производство (п. п. 1, 2 ст. 254, п. 2 ст. 272 НК РФ).

Сумма начисленной работникам заработной платы признается расходом на оплату труда на основании п. 1 ст. 255 НК РФ на дату начисления (п. 4 ст. 272 НК РФ).

Такие расходы, как правило, являются прямыми и учитываются по мере реализации продукции, в стоимости которой они учтены в соответствии со ст. 319 НК РФ (п.п. 1, 2 ст. 318 НК РФ).

Сумма начисленных страховых взносов включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на дату начисления (п. 1 ст. 264, п. 7 ст. 272 НК РФ). Такие расходы могут быть учтены в составе косвенных или прямых в зависимости от учетной политики организации (п. 1 ст. 318 НК РФ).

Отметим, что при формировании состава прямых расходов в налоговом учете организация может учитывать перечень прямых расходов, связанных с производством продукции, применяемый для целей бухгалтерского учета (Письма

Минфина России от 02.05.2012 № 03-03-06/1/214, от 19.12.2011 № 03-03-06/1/834, от 05.12.2011 № 03-03-06/1/803). В рассматриваемой ситуации исходим из того, что перечни прямых расходов в бухгалтерском и налоговом учете совпадают. В этом случае сумма прямых расходов на реализацию социально значимого проекта в налоговом учете совпадает с суммой затрат, учтенной организацией в бухгалтерском учете на счете 20.

Субсидия, полученная организацией в порядке, установленном ст. 78 Бюджетного Кодекса РФ (БК РФ), в целях применения гл. 25 НК РФ не является целевым финансированием и целевым поступлением (п.п. 1, 2 ст. 251 НК РФ). Поэтому она учитывается при налогообложении прибыли в составе доходов. Аналогичные разъяснения приведены в Письмах Минфина России от 10.01.2013 № 03-03-06/1/1, от 24.08.2009 № 03-03-06/1/547, ФНС России от 10.09.2009 № ШС-17-3/165@/ Полагаем, что сумма полученной субсидии включается в состав внереализационных доходов организации как безвозмездно полученное имущество на дату фактического получения денежных средств (п. 8 ст. 250, п. 4 ст. 271 НК РФ).

Сумма восстановленного НДС включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании ст. 264 НК РФ (п. 3 ст. 170 НК РФ). Как было отмечено, организация закрепляет в своей учетной политике виды расходов (прямые или косвенные). В рассматриваемой ситуации считаем, что указанный расход является косвенным и учитывается при формировании налоговой базы за тот отчетный период, в котором произведено восстановление налога к уплате в бюджет (п. 1 ст. 264, п. 7 ст. 272, п.п. 1, 2 ст. 318 НК РФ).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В феврале				
Отражено приобретение бумаги (1 180 000 - 180 000)	10	60	1 000 000	Отгрузочные документы продавца, Приходный ордер
Отражен НДС, предъявленный продавцом бумаги	19	60	180 000	Счет-фактура
Принят к вычету НДС, предъявленный продавцом бумаги	68	19	180 000	Счет-фактура
Произведен расчет с продавцом бумаги	60	51	1 180 000	Выписка банка по расчетному счету
Бумага передана в производство	20	10	1 000 000	Требование-Накладная
Начислена заработная плата работникам основного производства	20	70	800 000	Расчетно-платежная ведомость
Начислены страховые взносы на ФОТ работников основного производства	20	69-1, 69-2 69-3	241 600	Бухгалтерская Справка-расчет
В марте				
Отражено возникновение целевого финансирования	76	86	2 000 000	Договор с Роспечатью
Сумма целевого финансирования признана прочим доходом организации	86	91-1	2 000 000	Бухгалтерская Справка

Сумма субсидии получена на расчетный счет	51	76	2 000 000	Выписка банка по расчетному счету
Восстановлен НДС со стоимости материалов, расходы на приобретение которых компенсированы из средств федерального бюджета	19	68	162 000	Счет-фактура, Бухгалтерская Справка-расчет
Сумма восстановленного НДС включена в состав прочих расходов	91-2	19	162 000	Бухгалтерская Справка

Следует отметить, что в рассматриваемой ситуации не приводятся порядок оформления документов на получение субсидии, а также бухгалтерские проводки по удержанию НДФЛ и выплате заработной платы.

## **Ситуация 2.**

**Содержание ситуации.** Коммерческая организация получила целевые бюджетные средства в форме субсидии субъектам малого предпринимательства, осуществляющим отдельные виды деятельности по приоритетным направлениям поддержки малого предпринимательства за счет средств бюджета субъекта РФ. Эти средства были потрачены на частичную оплату объекта основных средств (сумма субсидии меньше стоимости объекта ОС).

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Можно ли принять к вычету НДС по приобретенному объекту ОС в полном размере?

### **Решения по ситуации**

Финансовая поддержка субъектов малого и среднего предпринимательства предусмотрена в рамках [ст. 17](#) Федерального закона от 24.07.2007 N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства". Она осуществляется в соответствии с законодательством РФ за счет средств бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов путем предоставления субсидий, бюджетных инвестиций, государственных и муниципальных гарантий по обязательствам субъектов малого

предпринимательства и организаций, образующих инфраструктуру поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства (ч. 1 ст. 17 Федерального закона N 209-ФЗ).

Вычет по НДС по приобретенным основным средствам, на основании норм Налогового кодекса РФ, предоставляется налогоплательщикам при одновременном выполнении следующих условий (п 2 ст 171, п. 1 ст. 172):

- цель приобретения - для осуществления облагаемых НДС операций;
- принятие к учету объекта ОС;
- наличие счета-фактуры с выделенной суммой НДС.

Отметим, что гл 21 НК РФ не содержит каких-либо ограничений на реализацию налоговых вычетов при приобретении ОС в зависимости от источника поступления денежных средств, использованных для их оплаты. Следовательно, источник оплаты - субсидия - не ограничивает прав приобретающей стороны (коммерческой организации) на заявление НДС к вычету.

Указанные аргументы подтверждает и судебная практика:

- налоговое законодательство не ставит право на возмещение НДС в зависимость от источника поступления на счета налогоплательщика денежных средств, использованных для расчетов за приобретаемые товары (в данном случае речь шла о целевом бюджетном финансировании деятельности сельскохозяйственных предприятий без разделения на составляющие, то есть денежные средства выделялись в целях пополнения оборотных средств и у получателей не возникало обязанности расходовать их на определенные цели), - Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 28.09.2006 по делу N А82-19017/2005-28;

- вычет по НДС не ставится в зависимость от источника поступления средств налогоплательщику (в данном случае речь шла о республиканской инвестиционной программе, за счет средств которой налогоплательщик оплатил

работы по строительству водозаборных, очистных, водопроводно-канализационных объектов) – Постановление ФАС Уральского округа от 03.12.2007 по делу N Ф09-9866/07-СЗ.

Аналогичный вывод содержит Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 06.03.2009 по делу N А53-10102/2008-С5-47.

Имеется также Письмо Минфина России от 21.10.2009 N 03-07-11/260, в котором финансисты указали, что принятие к вычету (возмещению) сумм НДС, оплаченных за счет средств федерального бюджета, приведет к повторному возмещению налога из бюджета. Поэтому в случае уплаты налога по товарам (работам, услугам) за счет субсидий, выделенных из федерального бюджета для компенсации расходов, данные суммы налога к вычету не принимаются. В связи с этим суммы НДС по товарам, оплаченным за счет средств федерального бюджета, следует восстанавливать.

По поводу сумм налога на добавленную стоимость по товарам, оплаченным за счет бюджетов субъектов Российской Федерации, следует отметить, что данные суммы восстановлению не подлежат.

В данном случае субсидия организации выделена не из федерального бюджета. Поэтому, учитывая нормы НК РФ, позицию арбитражных судов и мнение Минфина России по данному вопросу, организация имеет право на возмещение НДС по приобретенному объекту ОС, в том числе и за счет средств выделенной ей субсидии.

### **Ситуация 3.**

**Содержание ситуации.** В январе 2012 г. на расчетный счет организации получена государственная помощь в сумме 5 млн руб. на выплату заработной платы работникам за январь 2012 г.. В течение пяти рабочих дней выплачена заработная плата в сумме 4,1 млн руб... Невыплаченная сумма в размере 250 тыс. руб. была депонирована.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации получение государственной помощи для выплаты заработной платы работникам организации и депонирование невыплаченных сумм.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим порядок ведения кассовых операций**

С 1 января 2012 г. порядок ведения кассовых операций определен Положением о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, утвержденным Банком России 12.10.2011 N 373-П.

Предназначенная для выплат заработной платы сумма наличных денег устанавливается согласно Расчетно-платежной ведомости (код формы по ОКУД 0301009) или Платежной ведомости (код формы по ОКУД 0301011). Срок выдачи наличных денег на эти выплаты определяется руководителем и указывается в данных ведомостях. Продолжительность срока выдачи заработной платы наличными деньгами не может превышать пяти рабочих дней (включая день получения наличных денег в кассу) (п. 4.6 Положения о порядке ведения кассовых операций).

В последний день выплаты заработной платы кассир в расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) проставляет оттиск штампа или делает надпись "депонировано" напротив фамилий работников, которым не выплачены деньги, записывает в итоговую строку сумму выданных наличных денег и сумму, подлежащую депонированию и сдаче в банк, и оформляет в произвольной форме реестр депонированных сумм (п. 4.6 Положения о порядке ведения кассовых операций).

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Принятие к бухгалтерскому учету бюджетных средств отражается как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам, то есть по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и



кредиту счета 86 "Целевое финансирование" (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" ПБУ 13/2000, утвержденного Приказом Минфина России от 16.10.2000 N 92н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

По мере фактического получения средств соответствующие суммы уменьшают задолженность и увеличивают счета учета денежных средств, что отражается записью по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета 76 (п. 7 ПБУ 13/2000, Инструкция по применению Плана счетов).

Бюджетные средства списываются со счета учета целевого финансирования на увеличение финансовых результатов организации, то есть на счет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы", в периоды признания расходов, на финансирование которых средства предоставлены (пункты 8, 9 ПБУ 13/2000, Инструкция по применению Плана счетов). В рассматриваемом случае периодом признания расхода является месяц начисления заработной платы (январь 2012 г.), следовательно, и доход признается в этом же периоде.

Заработная плата отражается в составе расходов по обычным видам деятельности в период ее начисления независимо от времени фактической выплаты (п.п. 5, 8, 16, 18 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). Начисление заработной платы отражается по дебету счетов учета затрат в корреспонденции с кредитом счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (Инструкция по применению Плана счетов). В данном случае часть заработной платы депонирована. Расчеты с работниками организации по суммам, начисленным, но не выплаченным в установленный срок (из-за неявки получателей), учитываются на счете 76, субсчет 76-4 "Расчеты по депонированным суммам".

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

В соответствии с п. 8 ст. 250 Налогового кодекса РФ государственная помощь (как безвозмездно полученные денежные средства) признается внереализационным доходом налогоплательщика.

Согласно п. 4 ст. 271 НК РФ для доходов в виде безвозмездно полученных денежных средств датой получения дохода признается дата поступления денежных средств на расчетный счет налогоплательщика.

Результаты анализа ситуации систематизировагы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Январь 2012 г.				
Отражена задолженность по целевому финансированию	76	86	5 000 000	Договор на предоставление субсидии
Получены средства целевого финансирования	51	76	5 000 000	Выписка банка по расчетному счету
Начислена заработная плата за январь	20,26,44 и др.	70	5 000 000	Расчетно-платежная ведомость
Сумма целевого финансирования отражена в				Бухгалтерская Справка

составе прочих доходов	86	91-1	5 000 000	
Февраль 2012 г.				
Получение денег на выплату заработной платы (без НДФЛ) (5 000 000 - 13% х 5 000 000)	50	51	4 350 000	Приходный кассовый ордер, Выписка банка по расчетному счету
Выплачена заработная плата за январь	70	50	4 100 000	Расчетно-платежная ведомость
Депонирование невыплаченной заработной платы	70	76-4	250 000	Реестр депонированных сумм
Возврат на расчетный счет депонированной заработной платы	51	50	250 000	Расходный кассовый ордер Выписка банка по расчетному счету

Следует отметить, что согласно абз. 3 п. 9 ПБУ 13/2000 в общем случае целевое финансирование первоначально признается в качестве доходов будущих периодов в момент принятия к бухгалтерскому учету приобретенных за счет него товаров (работ, услуг) с последующим отнесением на доходы отчетного периода. Однако в рассматриваемом случае бюджетные средства сразу списываются со счета учета целевого финансирования как увеличение финансовых результатов организации (п. 8 ПБУ 13/2000), так как начисление заработной платы производится одновременно с признанием ее в составе затрат.

Бухгалтерские записи по начислению и уплате НДФЛ и страховых взносов в данной схеме не приводятся.

Исчерпывающая информация по средствам целевого финансирования, их использования и учету содержится в Справочно-поисковой системе «Консультант Плюс».

В Путеводителе по ИБ "Корреспонденция счетов" рекомендуется выбрать интересующую ситуацию:

- По учету целевых бюджетных средств:

Бюджетное финансирование капитальных расходов

Бюджетное финансирование текущих расходов

- По учету некоммерческими организациями средств целевого финансирования
- По учету иных средств целевого (небюджетного) финансирования.

## **ГЛАВА 13. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ОРГАНИЗАЦИИ**

### **13.1. Продажи**

Одной из основных задач бухгалтерского учета является предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости. В свою очередь финансовая устойчивость организации обеспечивается реализацией в полном объеме всех задач сформулированных в Федеральном законе от 06.12.2011 « 402-ФЗ (ред. от 23.07.2013) «О бухгалтерском учете» при полном соблюдении всех принципов бухгалтерского учета. Таким образом конечным результатом деятельности организации является финансовый результат, основные показатели которого: :продажи, прибыли или убытки.

В бухгалтерском учете финансовые результаты организации отражаются на соответствующих счетах раздела У111 Плана счетов, а именно: счете 90 «Продажи», счете 91 «Прочие доходы и расходы», счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», счете 96 «Резервы предстоящих расходов», счете 97 «Расходы будущих периодов», счете 98 «Доходы будущих периодов», счете 99 «Прибыли и убытки».

Одним из показателей финансового результата является счет 90 "Продажи", который предусмотрен Планом счетов и является сложным синтетическим показателем. Счет 90 "Продажи", предусмотрен также для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности

организации. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость по:

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

При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и др. отражается по кредиту счета 90 "Продажи" и дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Одновременно себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и др. списывается с кредита счетов 43 "Готовая продукция", 41 "Товары", 44 "Расходы на продажу", 20 "Основное производство" и др. в дебет счета 90 "Продажи".

В организациях, занятых производством сельскохозяйственной продукции, по кредиту счета 90 "Продажи" отражается выручка от продажи продукции (в

корреспонденции со счетом 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками)", а по дебету - плановая себестоимость ее (в течение года, когда фактическая себестоимость не выявлена) и разница между плановой и фактической себестоимостью проданной продукции (в конце года). Плановая себестоимость проданной продукции, а также суммы разниц списываются в дебет счета 90 "Продажи" (или сторнируются) в корреспонденции с теми счетами, на которых учитывалась эта продукция.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90 "Продажи" отражается продажная стоимость проданных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов), а по дебету - их учетная стоимость (в корреспонденции со счетом 41 "Товары") с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 "Торговая наценка").

К счету 90 "Продажи" могут быть открыты субсчета:

90-1 "Выручка"

90-2 "Себестоимость продаж"

90-3 "Налог на добавленную стоимость"

90-4 "Акцизы"

90-9 "Прибыль/убыток от продаж".

На субсчете 90-1 "Выручка" учитываются поступления активов, признаваемые выручкой.

На субсчете 90-2 "Себестоимость продаж" учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 "Выручка" признана выручка.

На субсчете 90-3 "Налог на добавленную стоимость" учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

На субсчете 90-4 "Акцизы" учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

Организации-плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 "Продажи" субсчет 90-5 "Экспортные пошлины" для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет 90-9 "Прибыль/убыток от продаж" предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90-1 "Выручка", 90-2 "Себестоимость продаж", 90-3 "Налог на добавленную стоимость", 90-4 "Акцизы" производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 "Себестоимость продаж", 90-3 "Налог на добавленную стоимость", 90-4 "Акцизы" и кредитового оборота по субсчету 90-1 "Выручка" определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (зачислительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 "Прибыль/убыток от продаж" на счет 99 "Прибыли и убытки".

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

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 "Продажи" (кроме субсчета 90-9 "Прибыль/убыток от продаж"), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 "Прибыль/убыток от продаж".

Аналитический учет по счету 90 "Продажи" ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

Счет 90 "Продажи" корреспондирует со счетами:

по дебету: 11 Животные на выращивании и откорме, 20 Основное производство, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23

Вспомогательные производства, 26 Общехозяйственные расходы, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 40 Выпуск продукции (работ, услуг), 41 Товары, 42 Торговая наценка, 43 Готовая продукция, 44 Расходы на продажу, 45 Товары отгруженные, 58 Финансовые вложения, 68 Расчеты по налогам и сборам, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 99 Прибыли и убытки;

по кредиту: 46 Выполненные этапы по незавершенным работам, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 57 Переводы в пути, 62 Расчеты с покупателями и заказчиками, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 98 Доходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки.

Субсчет счета 90 «Продажи» - 90-1 «Выручка» и субсчет счета 91 «Прочие доходы и расходы» - 91.1 «Прочие доходы» относятся к счетам по учету доходов организации.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах организаций установлены Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н. Следует отметить, что ПБУ 9/99 распространяется на коммерческие организации (кроме кредитных и страховых организаций), являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, а также на некоммерческие организации (кроме государственных (муниципальных) учреждений) в части признания доходов от предпринимательской и иной деятельности.

Отражение в бухгалтерском учете доходов от обычных видов деятельности организации и прочих доходов производится в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (см. пояснения к счетам 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы").



Если в налоговом учете доходы определяются кассовым методом, то для изучения вопросов учета рекомендуется рассмотреть содержание рубрики "Определение доходов кассовым методом" ИБ Справочно-информационной системы «Консультант Плюс».

Рассмотрим ситуации учета на счете 90 «Продажи» и корреспондирующих с ним счетах..

### **Ситуация 1**

**Содержание ситуации.** Производственная организация намеревается реализовать готовую продукцию (оборудование) по договору поставки с рассрочкой ее оплаты. Договорная стоимость реализованной продукции составляет 377 600 руб. (в том числе НДС 57 600 руб.). Оплата производится в течение трех дней после отгрузки продукции. Покупатель оплачивает 23 600 руб. (в том числе НДС 3600 руб.), а остальная сумма выплачивается ежемесячно по 59 000 руб. (шестью платежами). Фактическая себестоимость проданной продукции по данным бухгалтерского учета составляет 250 000 руб., что соответствует сумме прямых затрат на производство этой продукции по данным налогового учета. Доходы и расходы для целей налогообложения прибыли организация определяет методом начисления.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете производственной организации продажу готовой продукции (оборудования) по договору поставки с рассрочкой ее оплаты.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Согласно ст. 506 Гражданского кодекса РФ по договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным

использованием.

Покупатель оплачивает поставляемые товары с соблюдением порядка и формы расчетов, предусмотренных договором поставки (п 1 ст 516 ГК РФ). В данном случае договором предусмотрена оплата товара в рассрочку. Такой договор считается заключенным, если в нем наряду с другими существенными условиями договора поставки указаны цена товара, порядок, сроки и размеры платежей (п 1 ст 488, п 1 ст 489, п 5 ст. 454 ГК РФ).

До момента окончательного расчета с продавцом товар, проданный в рассрочку, признается находящимся в залоге у организации-продавца для обеспечения исполнения покупателем его обязанности по оплате товара (п 5 ст 488 ГК РФ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Доходы от реализации готовой продукции (выручка) в бухгалтерском учете являются доходами по обычным видам деятельности (п 5 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н). Сумма выручки признается на дату выполнения условий, перечисленных в п. 12 ПБУ 9/99 (одним из которых является переход права собственности на продукцию к покупателю), в полной сумме дебиторской задолженности покупателя (п 6.2 ПБУ 9/99).

При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи продукции отражается по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", и дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Одновременно себестоимость проданной продукции списывается с кредита счета 43 "Готовая продукция" в дебет счета 90, субсчет 90-2 "Себестоимость продаж" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Поскольку до момента окончательного расчета с покупателем готовая

продукция признается находящейся в залоге у организации-продавца, то договорная стоимость готовой продукции отражается в учете организации-продавца на забалансовом счете 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные" (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Операции по реализации товаров (готовой продукции) на территории РФ признаются объектом налогообложения по НДС (п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ). Налоговая база определяется в порядке, установленном п 1 ст. 154 НК РФ.

Сумма НДС, начисленная с выручки от реализации готовой продукции, отражается по кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" в корреспонденции с дебетом счета 90, субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость".

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Для целей налогообложения прибыли выручка от реализации продукции (без учета НДС) признается доходом от реализации (п. 1 ст. 249, п 1 ст. 248 НК РФ) на дату передачи права собственности на продукцию покупателю (п 3 ст 271, п 1 ст. 39 НК РФ). Сумма названного дохода уменьшается на сумму прямых и косвенных расходов в соответствии со статьями 318, 319 НК РФ.

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, Руб.	Первичный документ
Бухгалтерские записи при реализации готовой продукции				
Отражена выручка от продажи готовой продукции	62	90-1	377 600	Накладная на отпуск продукции
Списана фактическая себестоимость проданной готовой продукции	90-2	43	250 000	Бухгалтерская справка

Начислен НДС с суммы выручки	90-3	68-1	57 600	Счет-фактура
Отражена договорная стоимость проданной в рассрочку готовой продукции	008		377 600	Договор поставки, Бухгалтерская справка
Получена частичная оплата от покупателя	51	62	23 600	Выписка банка по расчетному счету
Ежемесячно в течение следующих шести месяцев				
Получена частичная оплата от покупателя ( (377 600 - 23 600) / 6 )	51	62	59 000	Выписка банка по расчетному счету
В месяце завершения расчетов				
Списана сумма обеспечения по проданной в рассрочку готовой продукции		008	377 600	Бухгалтерская Справка

## Ситуация 2

Содержание ситуации. Организация продает готовую продукцию. Условиями договора поставки готовой продукции покупателю предусмотрено предоставление скидки в случае перечисления покупателем 100-процентной предоплаты?

Договорная цена продукции составляет 354 000 руб., в том числе НДС 54 000 руб. В случае предварительной оплаты продукции покупателю предоставляется скидка в размере 5 процентов. Продукция отгружена в месяце, следующем за месяцем получения 100-процентной предоплаты (с учетом предоставленной скидки). Фактическая себестоимость проданной продукции составляет 240 000 руб., что соответствует сумме прямых расходов на изготовление указанной продукции в налоговом учете.

### Решения необходимые для принятия по данной ситуации

Необходимо отразить продажу готовой продукции, если условиями договора поставки предусмотрено предоставление скидки в случае перечисления покупателем 100-процентной предоплаты.

### Решения по ситуации

## **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

По договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием (ст. 506 Гражданского кодекса РФ).

Исполнение договора оплачивается в порядке и по цене, установленной соглашением сторон. Изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке (п 1 ст 516, п.п. 1, 2 ст. 424 ГК РФ).

В данном случае договором предусмотрено уменьшение договорной цены продукции в случае перечисления покупателем 100-процентной предоплаты.

## **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Сумма предварительной оплаты, полученная от покупателя, не признается доходом организации в бухгалтерском учете (п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

В бухгалтерском учете сумма предварительной оплаты учитывается на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" обособленно (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

В соответствии с п.п. 5, 6.1 ПБУ 9/99 выручка от продажи продукции является доходом от обычных видов деятельности и принимается к бухгалтерскому учету исходя из цены, установленной договором, при выполнении условий, перечисленных в п 12 ПБУ 9/99. В данном случае эти условия выполняются на момент передачи продукции покупателю.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организацией согласно договору скидок (п. 6.5 ПБУ 9/99). В данном случае право на получение скидки покупатель получает в связи с перечислением предоплаты, поэтому в момент признания организацией выручки в учете покупатель уже имеет право на скидку. Следовательно, выручка признается организацией-продавцом исходя из договорной цены с учетом скидки.

В бухгалтерском учете выручка отражается по дебету счета 62 и кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка" (Инструкция по применению Плана счетов). Одновременно фактическая себестоимость готовой продукции списывается в дебет счета 90, субсчет 90-2 "Себестоимость продаж", в корреспонденции с кредитом счета 43 "Готовая продукция".

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Реализация продукции на территории РФ является объектом налогообложения по НДС (п 1 ст 146 Налогового кодекса РФ).

Моментом определения налоговой базы признается наиболее ранняя из дат: 1) день отгрузки (передачи) продукции; 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок продукции (п 1 ст 167 НК РФ).

Налоговая база при получении предоплаты определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом НДС (п 1 ст 154 НК РФ). НДС исчисляется по расчетной ставке 18/118 (п 4 ст 164 НК РФ).

В бухгалтерском учете организации сумма НДС, исчисленная с полученной предоплаты, отражается по дебету счета 62 или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (на отдельном аналитическом счете) и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

При отгрузке продукции у организации вновь возникает момент определения налоговой базы по НДС (п 14 ст 167 НК РФ). Налоговая база на дату отгрузки продукции определяется как договорная стоимость этой продукции, без включения в нее НДС (п 1 ст 154 НК РФ). В данном случае на дату отгрузки

продукции покупателю предоставлена скидка, т.е. сторонами произведено уменьшение договорной цены продукции. Соответственно, НДС исчисляется исходя из договорной цены, определяемой с учетом скидки.

Кроме того, при отгрузке продукции в адрес покупателя у организации возникает право на налоговый вычет суммы НДС, исчисленной при получении предоплаты (п 8 ст. 171, п 6 ст 172 НК РФ).

При этом организация регистрирует в книге покупок счет-фактуру, выписанный ею и зарегистрированный в книге продаж при получении предоплаты, с указанием соответствующей суммы НДС (п 22 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137, п 17 Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ N 1137).

Счет-фактуру в адрес покупателя организация выставляет не позднее пяти календарных дней считая со дня отгрузки продукции (п 3 ст 168 НК РФ).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Сумма полученной предоплаты не является доходом организации (п 1 ст 251 НК РФ).

В данном случае на дату отгрузки продукции покупателю предоставлена скидка, т.е. сторонами в соответствии с условиями договора произведено уменьшение первоначальной цены продукции.

В целях налогообложения прибыли выручка от реализации продукции признается доходом от реализации на дату передачи продукции покупателю в размере ее договорной стоимости с учетом предоставленной скидки (без НДС) (п 1 ст 248, п 1 ст 249, п 3 ст 271 НК РФ).

Выручка от реализации продукции уменьшается на расходы, связанные с производством и реализацией продукции, определяемые в порядке,

установленном статьи 318, 319 НК РФ.

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерские записи на дату получения предоплаты				
Поступила предоплата от покупателя (354 000 – 354 000 x 5%)	51	62	336 300	Выписка банка по расчетному счету
Начислен НДС с суммы полученной предоплаты (336 300 x 18 / 118)	62НДС (76 )	68	51 300	Счет-фактура
Бухгалтерские записи на дату отгрузки продукции				
Признана выручка от продажи продукции	62	90-1	336 300	Накладная на отпуск продукции
Начислен НДС с выручки от продажи продукции (336 300 / 118 x 18)	90-3	68	51 300	Счет-фактура
Списана фактическая себестоимость проданной продукции	90-2	43	240 000	Бухгалтерская справка
Принят к вычету НДС, начисленный с предоплаты	68	62-НДС (76)	51 300	Счет-фактура

### Ситуация 3

**Содержание ситуации.** Согласно условиям заключенного договора аренды офисного помещения арендная плата составляет 41 300 руб. (в том числе НДС 6300 руб.) в месяц. Арендная плата подлежит уплате не позднее 10-го числа месяца, следующего за месяцем пользования арендованным офисным помещением. Основанием для внесения арендной платы является счет, выставляемый арендодателем. Счет и счет-фактура по арендной плате за март



датированы 31 марта (последним днем месяца пользования помещением). 6 апреля организация реализовала арендодателю продукцию, продажная стоимость которой равна сумме арендной платы за один месяц. Фактическая себестоимость реализованной продукции составила 20 000 руб., что соответствует сумме прямых расходов на ее изготовление в налоговом учете. По соглашению сторон 15 апреля между организациями производится зачет взаимной задолженности.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации погашение обязательства по выплате арендной платы зачетом встречного денежного требования по оплате продукции, реализованной арендодателю.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил либо срок которого не указан или определен моментом востребования. Для зачета достаточно заявления одной стороны (ст. 410 Гражданского кодекса РФ).

В рассматриваемой ситуации у организаций образуется взаимная кредиторская и дебиторская задолженность, которая погашается по соглашению сторон зачетом взаимных требований.

#### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Операции по реализации продукции на территории РФ признаются объектом налогообложения по НДС (п 1 ст 146 Налогового кодекса РФ). Налоговая база при реализации продукции определяется как договорная стоимость этой продукции без включения в нее НДС (п 1 ст. 154 НК РФ).

Сумму НДС, предъявленную арендодателем, организация имеет право принять к вычету при наличии счета-фактуры арендодателя (п 2 ст. 171, п 1 ст 172 НК РФ).

В данном случае обязательство организации по выплате арендной платы

погашено зачетом встречного требования к арендодателю по оплате реализованной ему продукции.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Расходы по аренде офисного помещения в бухгалтерском учете признаются расходами по обычным видам деятельности и отражаются по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы" в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов с арендодателем, например, 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", на последнюю дату истекшего месяца пользования помещением (п.п. 5, 7, 16, 18 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

При реализации продукции организация в общеустановленном порядке признает выручку от реализации на дату перехода права собственности на продукцию к покупателю (п.п. 5, 6.1, 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н). Одновременно фактическая себестоимость реализованной продукции признается в составе расходов по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99). Для учета данных доходов и расходов предназначен счет 90 "Продажи" (Инструкция по применению Плана счетов).

В бухгалтерском учете организации погашение кредиторской задолженности перед арендодателем зачетом дебиторской задолженности за реализованную продукцию отражается записью по дебету счета 76 в корреспонденции с кредитом счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Арендные платежи за арендуемое имущество для целей налогообложения прибыли признаются прочими расходами, связанными с производством и

реализацией (п 1 ст. 264 НК РФ), в порядке, установленном п 7 ст 272 НК РФ (см. также Письма Минфина России от 06.10.2008 № 03-03-06/1/559, УФНС России по г. Москве от 30.06.2008 № 20-12/061162).

Для целей налогообложения прибыли выручка от реализации продукции (без учета НДС) признается доходом от реализации на дату перехода права собственности на продукцию к арендодателю (покупателю) (п 1 ст 249, п 1 ст 248, п 3 ст 271 НК РФ).

При расчете налоговой базы по налогу на прибыль выручка от реализации продукции уменьшается на расходы, связанные с производством и реализацией, определяемые в порядке, установленном статьи 318, 319 НК РФ.

Результаты анализа рассматриваемой ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерские записи в марте, связанные с арендой				
Отражены расходы по аренде офисного помещения (41 300 - 6300)	26	76	35 000	Договор аренды, Счет арендодателя
Отражена предъявленная сумма НДС	19	76	6 300	Счет-фактура
Принята к вычету предъявленная сумма НДС	68	19	6 300	Счет-фактура
Бухгалтерские записи в апреле				
Признана выручка от реализации продукции	62	9		Накладная на отпуск продукции
Начислен НДС с выручки от реализации продукции (41 300 / 118 x 18)	90-3	68	6 300	Счет-фактура
Списана фактическая себестоимость реализованной продукции	90-2	43	20 000	Бухгалтерская Справка

Задолженность перед арендодателем зачтена в оплату реализованной продукции	76	62	41 300	Заявление о зачете
--	----	----	--------	--------------------

Для рассмотрения разных ситуаций по счету 90 «Продажи» рекомендуется обратиться к Путеводителю по ИБ "Корреспонденция счетов" «Учет доходов организации (счета/субсчета 90-1, 91-1)», где представлены ситуации:

- Выручка от продажи готовой продукции организации
- Выручка от продажи товаров организации
- Выручка от выполнения работ (оказания услуг)
- Арендная плата (лизинговые платежи) у арендодателя (лизингодателя)
- Лицензионные платежи (включая роялти)
- Учет выручки от реализации товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым ценам (тарифам), а также с учетом льгот
- Учет выручки при предоставлении организацией скидок (бонусов), изменении договорной цены
- Учет выручки при предоставлении коммерческого кредита
- Учет выручки по мере сдачи этапов незавершенных работ.

### 13.2. Прибыли и убытки

Конечным финансовым результатом деятельности организации является ее чистая прибыль или убыток от обычных видов деятельности, а также от прочих доходов и расходов.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29.07.1998 № 34н бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый

результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. При этом прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет, включаются в финансовые результаты организации отчетного года. Кроме того, в случае реализации и прочего выбытия имущества организации (основных средств, запасов, ценных бумаг и т.п.) убыток или доход по этим операциям относится на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов (доходов) у некоммерческой организации.

В бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т.е. конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения.

Для понимания вопросов представления показателей финансовых результатов организации и раскрытия информации в отчетности важны знания Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 7 "ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ" (Приложение N 36 к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.2011 N 160н.).

Конечный финансовый результат деятельности организации "Прибыль" или "Убыток» отражается на счете 99 "Прибыли и убытки».

По дебету счета 99 "Прибыли и убытки" отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации.

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете 99 "Прибыли и убытки" в течение отчетного года отражаются:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности - в корреспонденции со счетом 90 "Продажи"

- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц - в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы"

- суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций - в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам".

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается. 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)".

Аналитический учет по счету 99 "Прибыли и убытки" должен обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Счет 99 "Прибыли и убытки" корреспондирует со счетами:

по дебету: 01 Основные средства, 03 Доходные вложения в материальные ценности, 07 Оборудование к установке, 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 16 Отклонение в стоимости материальных ценностей, 19 Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, 20 Основное производство, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 28 Брак в производстве, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 41 Товары, 43 Готовая продукция, 44 Расходы на продажу, 45 Товары отгруженные, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 58 Финансовые вложения, 68 Расчеты по

налогам и сборам, 69 Расчеты по социальному страхованию им обеспечению, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 73 Расчеты с персоналом, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами 79 Внутрихозяйственные расчеты, 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), 90 Продажи, 91 Прочие доходы и расходы, 97 Расходы будущих периодов;

по кредиту: 10 Материалы, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), 90 Продажи, 91 Прочие доходы и расходы, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 96 Резервы предстоящих расходов.

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1.**

#### **Содержание ситуации.**

В организации (полном товариществе) по итогам года распределяются между участниками убытки.

Убытки распределяются пропорционально долям участников в складочном капитале. Доли участников равны: участника А - 51%, участника Б - 30%, участника В - 19%. Сумма полученного убытка составляет 600 000 руб. Убыток покрывается денежными средствами.

#### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации (полного товарищества) распределение между участниками убытков, полученных по итогам года.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

В отличие от простого товарищества полное товарищество является

юридическим лицом - коммерческой организацией (п 2 ст. 50, п 2 ст 66 Гражданского кодекса РФ).

В соответствии с п 1 ст 69 ГК РФ полным признается товарищество, участники которого (полные товарищи) в соответствии с заключенным между ними договором занимаются предпринимательской деятельностью от имени товарищества и несут ответственность по его обязательствам принадлежащим им имуществом.

Убытки полного товарищества распределяются между его участниками пропорционально их долям в складочном капитале, если иное не предусмотрено учредительным договором или иным соглашением участников. Не допускается соглашение об устранении кого-либо из участников товарищества от участия в прибыли или в убытках (п. 1 ст. 74 ГК РФ).

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

В течение отчетного года полученные прибыли (убытки) отражаются на счете 99 "Прибыли и убытки". По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистого убытка отчетного года списывается со счета 99 в дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

На основании п.п. 3, 5, 10 Положения по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98), утвержденного Приказом Минфина России от 25.11.1998 N 56н, записи, отражающие возникновение задолженности участников по погашению возникшего убытка, производятся в бухгалтерском учете на дату принятия участниками соответствующего решения (то есть в том же порядке, что и объявленные дивиденды по результатам работы организации за отчетный год). Списание с бухгалтерского баланса распределенного между участниками убытка



прошлого отчетного года отражается в общем порядке по кредиту счета 84 в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями" (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Налоговый кодекс РФ содержит норму, в соответствии с которой денежные средства, полученные хозяйственным товариществом от участников в целях увеличения чистых активов, в том числе путем формирования добавочного капитала и (или) фондов, не облагаются налогом на прибыль (п 1 ст. 251 НК РФ).

Напомним, что в соответствии с п.п. 1, 3 Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденного Приказом Минфина России N 10н, ФКЦБ России N 03-6/пз от 29.01.2003, возникновение задолженности участников по покрытию образовавшегося убытка приводит к увеличению размера чистых активов товарищества.

В связи с этим возможно, что причитающиеся от участников средства в данном случае не должны включаться в налоговую базу по налогу на прибыль. При этом в целях минимизации налоговых рисков в самом решении о покрытии убытка можно указать, что производится оно в целях увеличения размера чистых активов товарищества.

Отметим также, что денежные средства, полученные от участника, доля которого в складочном капитале составляет 51%, могут быть освобождены от налогообложения налогом на прибыль на основании п 1 ст. 251 НК РФ.

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблицу «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице

к балансовому счету 75:

75-А "Расчеты с участником А";

75-Б "Расчеты с участником Б";

75-В "Расчеты с участником В".

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На 31 декабря предыдущего отчетного года				
Отражена сумма чистого убытка отчетного года	84	99	600 000	Бухгалтерская Справка расчет
На дату принятия решения о покрытии убытка				
Отражена задолженность участника А по покрытию полученного убытка (600 000 x 51%)	75-А	84	306 000	Решение участников товарищества
Отражена задолженность участника Б по покрытию полученного убытка (600 000 x 30%)	75-Б	84	180 000	Решение участников товарищества
Отражена задолженность участника В по покрытию полученного убытка (600 000 x 19%)	75-В	84	114 000	Решение участников товарищества
На дату получения денежных средств				
Получены денежные средства от участника А	51	75-А	306 000	Выписка банка по расчетному счету
Получены денежные средства от участника Б	51	75-Б	180 000	Выписка банка по расчетному счету
Получены денежные средства от участника В	51	75-В	114 000	Выписка банка по расчетному счету

Следует отметить, что убыток, исчисленный в соответствии с главой 25 НК РФ за предыдущий налоговый период, может быть перенесен организацией на будущее. Налоговая база текущего налогового периода может уменьшаться на всю сумму убытка или на часть этой суммы (п 1 ст. 283 НК РФ). В целях бухгалтерского учета перенесенный на будущее убыток рассматривается как вычитаемая временная разница, приводящая к возникновению отложенного налогового актива (п.п. 11, 14 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н).

Формирование убытка по правилам налогового учета, а также отражение в бухгалтерском учете возникшего отложенного налогового актива в данной ситуации не рассматриваются.

## **Ситуация 2**

**Содержание ситуации.** Отражение прибыли и убытка в деятельности товарищества.

### **Решения по ситуации**

Рассмотрим 2 варианта учета:

Вариант 1. Учет прибыли по деятельности товарищества

Вариант 2. Учет убытка по деятельности товарищества

#### **По варианту 1. Учет прибыли по деятельности товарищества**

Причитающаяся организации-товарищу прибыль по деятельности простого товарищества (совместной деятельности) признается в бухгалтерском учете прочим доходом и отражается по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам", в корреспонденции с кредитом счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы" (п. п. 14, 16 ПБУ 20/03, п. п. 7, 16 ПБУ 9/99, Инструкция по применению Плана счетов).

#### **По варианту 2. Учет убытка по деятельности товарищества**

Убыток по деятельности простого товарищества (совместной деятельности), подлежащий покрытию организацией-товарищем, признается в бухгалтерском учете прочим расходом и отражается по дебету счета 91, субсчет 91-2 "Прочие расходы", в корреспонденции с кредитом счета 76, субсчет 76-3 (п. п. 14, 16 ПБУ 20/03, п. 11 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов). Поскольку данный убыток не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль (о чем сказано выше), в бухгалтерском учете возникает постоянная разница (ПР), приводящая к образованию постоянного налогового обязательства

(ПНО) (п. п. 4, 7 ПБУ 18/02). ПНО отражается по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" (субсчет "Постоянные налоговые обязательства (активы)") в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" (Инструкция по применению Плана счетов). Таким образом на счете 99 в рассматриваемой ситуации отражается только постоянное налоговое обязательство (ПНО).

Результаты анализа систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций» (без перечня соответствующих документов).

Таблица

Дебет	Кредит	Содержание операций
Если по результатам деятельности простого товарищества получена прибыль		
76-3	91-1	Отражена причитающаяся организации прибыль от деятельности простого товарищества
51	76-3	Получены денежные средства от участника, ведущего общие дела
Если по результатам деятельности простого товарищества получен убыток		
91-2	76-3	Отражена сумма убытка, подлежащего погашению участником договора простого товарищества
99	68	Отражено ПНО
76-3	51	Перечислены денежные средства в счет погашения убытка по договору простого товарищества

В варианте «Если по результатам деятельности простого товарищества получена прибыль», то при соглашении сторон, если распределение прибыли, полученной по договору простого товарищества, производится ежемесячно, то в

учете организации в первые два месяца отчетного квартала возникают налогооблагаемая временная разница (НВР) и соответствующее ей отложенное налоговое обязательство (ОНО). Это мотивируется тем, что в налоговом учете, как отмечено выше, данный доход признается по итогам отчетного периода (которыми являются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года) (п. п. 12, 15 ПБУ 18/02). В месяце признания дохода в налоговом учете указанные НВР и ОНО будут погашены (п. 18 ПБУ 18/02).

Для детального рассмотрения учета прибыли и убытка по договору простого товарищества рекомендуется обратиться в ИБ «Корреспонденция счетов»: «Путеводитель по сделкам. Простое товарищество. Товарищ.» {КонсультантПлюс}

Ситуация: Учет прибыли, распределение которой по договору простого товарищества производится ежеквартально.

Ситуация: Учет прибыли, распределение которой по договору простого товарищества производится ежемесячно.

Ситуация: Учет убытка, полученного в рамках договора простого товарищества.

Указанные ситуации детально рассматриваются

### **Ситуация 3**

**Содержание ситуации.** Организация-комитент продала излишек строительных материалов, себестоимость которых составляет 150 000 руб., через посредника.

Согласно договору комиссии минимальная продажная цена материалов составляет 177 000 руб., в том числе НДС 27 000 руб. Вознаграждение посредника составляет 23 600 руб., в том числе НДС 3600 руб. Вознаграждение удерживается им из денежных средств, поступивших от покупателя. Товар продан посредником за минимальную цену.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-комитента продажу излишка строительных материалов, себестоимость которых составляет 150 000 руб..

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

Правоотношения сторон по договору комиссии регулируются нормами гл 51 Гражданского кодекса РФ.

По договору комиссии комиссионер обязуется по поручению комитента совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента (п. 1 ст. 990 ГК РФ). Вещи, переданные комиссионеру для продажи, остаются собственностью комитента (п. 1 ст 996 ГК РФ). Поручение считается исполненным после утверждения комитентом отчета, представленного комиссионером (ст. 999 ГК РФ).

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

При передаче имущества комиссионеру перехода права собственности не происходит. В бухгалтерском учете комитента передача излишков строительных материалов для продажи на комиссионных началах отражается по дебету счета 45 "Товары отгруженные" в корреспонденции с кредитом счета 10 "Материалы" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Согласно п.п. 6, 7, 10.1 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, поступления от продажи излишков строительных материалов являются прочим доходом, который принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной исходя из цены, за которую они проданы комиссионером. Признание дохода производится на дату получения организацией-комитентом извещения комиссионера об отгрузке материалов покупателю (п.п. 16, 12 ПБУ 9/99).

После исполнения комиссионером принятого на себя поручения у комитента

возникает обязанность по начислению и уплате комиссионного вознаграждения. Расходы организации на уплату комиссионного вознаграждения в соответствии с п. 11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, являются прочими. Указанные расходы признаются на дату утверждения отчета комиссионера (п. 16 ПБУ 10/99).

Прочие доходы и расходы отражаются в бухгалтерском учете на соответствующих субсчетах счета 91 "Прочие доходы и расходы".

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Согласно п 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации облагается НДС. Налоговая база по НДС определяется исходя из цены реализации товаров комиссионером (п. 1 ст 154 НК РФ).

Сумма НДС, уплаченная организацией (удержанная комиссионером) в составе комиссионного вознаграждения, подлежит вычету при наличии счета-фактуры (п 2 ст 171, п 1 ст. 172 НК РФ).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Для целей исчисления налога на прибыль датой получения дохода от продажи излишков строительных материалов по договору комиссии налогоплательщиком-комитентом признается дата реализации строительных материалов, указанная в извещении комиссионера о реализации и (или) в отчете комиссионера (п 3 ст 271 НК РФ). В данном случае такой датой является дата передачи этих материалов покупателю.

Сумму выручки от реализации излишков строительных материалов организация вправе уменьшить на цену приобретения этих материалов, а также на сумму комиссионного вознаграждения на основании п. 1 ст 268 НК РФ.

В данном случае организацией получен убыток от продажи материалов в размере 20 000 руб. (177 000 руб. - 27 000 руб. - 150 000 руб. - (23 600 руб. - 3600

руб.)). Указанный убыток учитывается в целях налогообложения на основании п 2 ст 268 НК РФ.

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице к балансовому счету 76 "Расчеты с дебиторами и кредиторами":

76-к "Расчеты с комиссионером за проданные материалы";

76-в "Расчеты с комиссионером по вознаграждению".

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена отгрузка излишков строительных материалов на комиссию	45	10	150 000	Акт приемки-передачи материалов на комиссию
Признан доход от продажи строительных материалов через комиссионера	62	91-1	177 000	Извещение комиссионера, Бухгалтерская Справка-расчет
Отражена задолженность комиссионера по оплате реализованных покупателю материалов	76-к	62	177 000	Извещение комиссионера, Бухгалтерская Справка
Списана себестоимость строительных материалов	91-2	45	150 000	Бухгалтерская Справка
Начислен НДС с доходов от реализации материалов (177 000 / 118 x 18)	91-2	68	27 000	Счет-фактура
Отражено вознаграждение комиссионера (23 600 / 118 x 100)	91-2	76-в	20 000	Отчет Комиссионера
Отражен НДС, предъявленный комиссионером (23 600 / 118 x 18)	19	76-в	3 600	Счет-фактура комиссионера



Отражена сумма вознаграждения, удержанная комиссионером	76-в	76-к	23 600	Бухгалтерская Справка-расчет
Получены денежные средства от комиссионера за проданные им материалы (за вычетом удержанного комиссионного вознаграждения) (177 000 - 23 600)	51	76-к	153 400	Выписка банка по расчетному счету
Заключительными записями месяца отражен финансовый результат (без учета других операций)  (177 000 - 27 000 - 150 000 - 20 000)	99	91-9	20 000	Бухгалтерская Справка-расчет

Как видно из таблицы по результатам схемы бухгалтерских записей и проводок, в заключительных записях по финансовому результату по данной ситуации кредитовое сальдо прочих доходов и расходов (субсчет 91-9) переносится в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Следует отметить, что с 01.01.2012 цена сделки определяется в порядке, аналогичном установленном ст. 105.3 НК РФ. Если сделка заключена между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то ценой сделки является цена, указанная сторонами сделки, и эта цена признается рыночной (п 1 ст. 105.3 НК РФ).

В сделке между взаимозависимыми лицами цена, примененная в сделке, должна соответствовать рыночной цене (ст. 105.1, п.п. 2, 3 ст. 105.3 НК РФ). При этом к сделкам между взаимозависимыми лицами в целях НК РФ приравниваются, в частности, сделки по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемые с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми, при соответствии условиям, перечисленным в п. 1 ст. 105.14 НК РФ.

Отметим, что если доходы и (или) расходы по сделке признаны в соответствии с гл. 25 НК РФ до 01.01.2012, то при определении цены следовало руководствоваться нормами п. 1 ст. 40 НК РФ (ч 6 ст 4 Федерального закона от 18.07.2011 N 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения").

### **13.3. Доходы и расходы организации**

Доходы и расходы организации отражаются на счетах раздела VIII Плана счетов "Финансовые результаты". К этим счетам отнесены: счет 91 "Прочие доходы и расходы", счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», счет 96 «Резервы предстоящих расходов», счет 97 «Расходы будущих периодов», счет 98 «Доходы будущих периодов». На указанных счетах обобщается информация о доходах и расходах организации. Рассмотрим указанные счета.

#### **Счет 91 "Прочие доходы и расходы"**

Прочие доходы и расходы отчетного периода отражаются на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

По кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы" в течение отчетного периода находят отражение:

-поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

-поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов

интеллектуальной собственности - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

-поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам - в корреспонденции со счетами учета расчетов;

-прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества - в корреспонденции со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам");

-поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, продукции, товаров - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

-поступления от операций с тарой - в корреспонденции со счетами учета тары и расчетов;

-проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации, - в корреспонденции со счетами учета финансовых вложений или денежных средств;

-штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению, - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

-поступления, связанные с безвозмездным получением активов, - в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов;

-поступления в возмещение причиненных организации убытков - в корреспонденции со счетами учета расчетов;

-прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, - в корреспонденции со счетами учета расчетов;

-суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, - в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности;

-курсовые разницы - в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;

- прочие доходы.

По дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" в течение отчетного периода находят отражение:

-расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций - в корреспонденции со счетами учета затрат;

-остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, - в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов;

-расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, товаров, продукции - в корреспонденции со счетами учета затрат;

-расходы по операциям с тарой - в корреспонденции со счетами учета затрат;

-проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

-расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, - в корреспонденции со счетами учета расчетов;

-штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

-расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, - в корреспонденции со счетами учета затрат;

-возмещение причиненных организацией убытков - в корреспонденции со счетами учета расчетов;

-убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, -в корреспонденции со счетами учета расчетов, начислений амортизации и др.;

- отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам - в корреспонденции со счетами учета этих резервов;

-суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, - в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности;

-курсовые разницы - в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;

-расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, - в корреспонденции со счетами учета расчетов и др.;

-прочие расходы.

К счету 91 "Прочие доходы и расходы" могут быть открыты субсчета:

91-1 Прочие доходы

91-2 Прочие расходы

91-9 Сальдо прочих доходов и расходов.

На субсчете 91-1 "Прочие доходы" учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами.

На субсчете 91-2 "Прочие расходы" учитываются прочие расходы.

Субсчет 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов" предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период.

Записи по субсчетам 91-1 "Прочие доходы" и 91-2 "Прочие расходы" производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 "Прочие расходы" и кредитового оборота по субсчету 91-1 "Прочие доходы" определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов" на счет 90 "Прибыли и убытки". Таким образом, синтетический счет 91 "Прочие доходы и расходы" сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 "Прочие доходы и расходы" (кроме субсчета 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов"), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

Аналитический учет по счету 91 "Прочие доходы и расходы" ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Счет 91 "Прочие доходы и расходы" корреспондирует со счетами:

по дебету: 01 Основные средства, 02 Амортизация основных средств, 03 Доходные вложения в материальные ценности, 04 нематериальные активы, 07 Оборудование к установке, 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 14 Резервы под снижение стоимости материальных ценностей, 15 Заготовление и приобретение материальных ценностей, 16 Отклонение в стоимости материальных ценностей, 19 Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, 20 Основное

производство, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23  
Вспомогательные производства, 28 Брак в производстве, 29 Обслуживающие  
производства и хозяйства, 58 Финан-совые вложения, 59 Резервы под  
обесценение вложений в ценные бумаги, 60 Расчеты с поставщиками и  
подрядчиками, 63 Резервы по сомнительным долгам, 66 Расчеты по  
краткосрочным кредитам и займам, 67 Расчеты по долгосрочным кредитам и  
займам, 68 Расчеты с бюджетом, 69 Расчеты по социальному страхованию и  
обеспечению, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 71 Расчеты с  
подотчетными лицами, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 76  
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты,  
94 Недостачи и потери от порчи ценностей, 98 Доходы будущих периодов, 99  
Прибыли и убытки;

по кредиту: 07 Оборудование к установке, 08 Вложения во внеоборотные  
активы, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 14 Резервы под  
снижение стоимости материальных ценностей, 15 Заготовление и приобретение  
материальных ценностей, 20 Основное производство, 21 Полуфабрикаты  
собственного производства, 23 Вспомогательные производства, 28 Брак в  
производстве, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 41 Товары, 43  
Готовая продукция, 45 Товары отгруженные, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52  
Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 57 Переводы в пути, 58  
Финансовые вложения, 59 Резервы под обеспечение вложений в ценные бумаги,  
60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 62 Расчеты с покупателями и  
заказчиками, 63 Резервы по сомнительным долгам, 66 Расчеты по краткосрочным  
кредитам и займам, 67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам, 71 Расчеты  
с подотчетными лицами, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 75  
Расчеты с учредителями, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79  
Внутрихозяйственные расчеты, 81 Собственные акции (доли), 96 Резервы  
предстоящих расходов, 98 Доходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки.

Положением по бухгалтерскому учету 9/99 «Доходы организации», утв. Приказом Минфина России от 06.05. 1999 №32н, установлены правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Применительно указанному Положению некоммерческие организации (кроме государственных (муниципальных) учреждений) признают доходы от предпринимательской и иной деятельности.

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- а) доходы от обычных видов деятельности;
- б) прочие доходы;

Для целей указанного Положения доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями. (в ред. Приказа Минфина России от 18.09.2006 N 116н).

Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований указанного Положения, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

Для раскрытия информации о доходах в бухгалтерской отчетности необходимо в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности раскрыть как минимум следующую информацию:

- а) о порядке признания выручки организации;
- б) о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от



выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

В отчете о прибылях и убытках доходы организации за отчетный период отражаются с подразделением на выручку и прочие доходы.

Выручка, прочие доходы (выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг) и т.п.), составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности.

Прочие доходы могут показываться в отчете о прибылях и убытках за минусом расходов, относящихся к этим доходам, когда:

а) соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов;

б) доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности (например, предоставление во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов), не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

В отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

а) общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки;

б) доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями;

в) способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

Прочие доходы организации за отчетный период, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются на счет прибылей и убытков,

подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Положение по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации», утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 27.04.2012), устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Применительно к указанному Положению некоммерческие организации (кроме государственных (муниципальных) учреждений) признают расходы по предпринимательской и иной деятельности.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Для целей указанного Положения не признается расходами организации выбытие активов:

в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);

вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);

по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и

иных ценностей, работ, услуг;

в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Следует отметить, что выбытие активов именуется оплатой.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы;

Расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами.

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

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 случае выделения в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

Прочие расходы могут не показываться в отчете о прибылях и убытках развернуто по отношению к соответствующим доходам, когда:

- соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение расходов;
- расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения

организации.

В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат;
- изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году;
- расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

Следует отметить, что в ИБ СПС «КонсультантПлюс» по учету доходов и расходов содержится справочная информация:

- "Формы налогового учета и отчетности", в которой рассматривается «Книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения»
- Путеводитель по налогам. Практическое пособие по УСН (Глава 18. Доходы и расходы при долевом участии в других организациях)
- Путеводитель по ИБ "Корреспонденция счетов" (Раздельный учет доходов (расходов) организациями, осуществляющими виды деятельности, как облагаемые, так и необлагаемые налогом на прибыль (облагаемые ЕНВД, налогом на игорный бизнес)
- Приказ Минфина России от 22.10.2012 N 135н "Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную

систему налогообложения, и Порядков их заполнения" (Зарегистрировано в Минюсте России 21.12.2012 N 26233)

- "Методические рекомендации по бухгалтерскому учету и отчетности на хлебоприемных и зерноперерабатывающих предприятиях" (утв. Минсельхозом) (Приложение 5. Порядок признания доходов и расходов организаций при методе начисления)

- Приказ ФСТ РФ от 23.08.2005 N 388-э/1 (ред. от 02.12.2011) "Об утверждении Методики расчета тарифов на услуги по транспортировке газа по магистральным газопроводам" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 19.10.2005 N 7102)

(Приложение 10. Отнесение управленческих расходов, операционных и внереализационных доходов и расходов головной компании субъекта регулирования на деятельность по транспортировке газа)

Приказ Минфина РФ N 86н, МНС РФ N БГ-3-04/430 от 13.08.2002 (с изм. от 17.05.2012) "Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей"

- и другая информация.

Рассмотрим ситуации.

### **Ситуация 1**

**Содержание ситуации.** В организации составлен договор комиссии. Цена товара, указанная в договоре комиссии, составляет 177 000 руб., в том числе НДС - 27 000 руб. Цена продажи товара составила 165 200 руб., в том числе НДС - 25 200 руб. Вознаграждение комиссионера согласно договору составляет 26 550 руб., в том числе НДС - 4050 руб., и удерживается из денежных средств, полученных от покупателя и подлежащих перечислению комитенту.

Организация была вынуждена продать товар комитента по цене ниже установленной договором комиссии в связи с предстоящим резким повышением арендной платы за складское помещение, о чем стало известно уже после

заключения договора комиссии. Расходы на хранение согласно условиям договора комиссии комитентом не компенсируются. По соглашению, подписанному с комитентом после представления отчета комиссионера об исполнении поручения, разница в цене компенсируется организацией-комиссионером в полной сумме. Уплаченная комитенту компенсация разницы в цене не превышает расходов на хранение, которых удалось избежать.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-комиссионера операции, связанные с реализацией товара комитента по цене, ниже установленной договором, без согласия комитента.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

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 (п 1 ст 990 Гражданского кодекса РФ). Вещи, поступившие к комиссионеру от комитента являются собственностью последнего (п 1 ст 996 ГК РФ). По исполнению поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии (ст 999 ГК РФ).

Комиссионер не имеет права на возмещение расходов на хранение находящегося у него имущества комитента, если в законе или договоре комиссии не установлено иное (ст 1001 ГК РФ).

Согласно п 2 ст 995 ГК РФ комиссионер, продавший имущество по цене ниже согласованной с комитентом, обязан возместить последнему разницу, если не докажет, что у него не было возможности продать имущество по согласованной цене и продажа по более низкой цене предупредила еще большие убытки. В случае, когда комиссионер был обязан предварительно запросить разрешение комитента, комиссионер должен также доказать, что он не имел

возможности получить предварительно согласие комитента на отступление от его указаний.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Стоимость товаров, полученных от комитента для продажи и являющихся собственностью комитента, организация-комиссионер отражает на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Стоимость товаров, переданных покупателю, отражается в учете организации-комиссионера по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета учета расчетов с комитентом, например, 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Одновременно стоимость проданных товаров списывается с забалансового учета.

Исполнив поручение комитента, комиссионер в бухгалтерском учете признает выручку от оказания посреднических услуг, что отражается записью по дебету счета 76 в корреспонденции с кредитом счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка" (п.п. 5, 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

Что касается суммы компенсации разницы в цене, подлежащей уплате комитенту, то она признается организацией-комиссионером прочим расходом, связанным с возмещением причиненных убытков, на дату подписания соответствующего соглашения с комитентом (п.п. 11, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, п 2 ст 15 ГК РФ).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации признаются объектом налогообложения по НДС (п 1 ст 146 .Налогового кодекса РФ). При осуществлении предпринимательской

деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии организации определяют налоговую базу по НДС как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении указанных договоров (п 1 ст 156 НК РФ). В рассматриваемой ситуации договором комиссии установлено комиссионное вознаграждение в фиксированной сумме - 26 550 руб., в том числе НДС - 4050 руб.

Сумма компенсации, подлежащая уплате комитенту в связи с продажей товара по цене ниже согласованной, на наш взгляд, не уменьшает налоговую базу по НДС.

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

В целях исчисления налога на прибыль выручка от оказания посреднических услуг (без НДС) признается доходом от реализации на основании п 1 ст 249, п 1 ст 248 НК РФ.

Компенсация, подлежащая перечислению комитенту в связи с продажей товара по цене ниже согласованной, в рассматриваемой ситуации включается во внереализационные расходы на дату подписания сторонами соответствующего соглашения (п 1 ст 265, п 7 ст 272 НК РФ). Считаем, что в рассматриваемой ситуации указанный расход соответствует критериям, перечисленным в п 1 ст 252 НК РФ, в частности, является экономически обоснованным и произведен для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Организация осознанно пошла на нарушение договорных обязательств перед комитентом и продала товар по цене ниже согласованной, уплатив компенсацию разницы в цене комитенту, чтобы избежать больших по величине расходов на хранение непроданного товара, о которых ей стало известно уже после заключения договора комиссии.

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».



Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражено получение товаров от комитента	004		177 000	Акт приемки-передачи товара на комиссию
Отражена реализация товара покупателю	62	76	165 200	Товарная накладная
Списаны с забалансового Учета товары комитента		004	177 000	Бухгалтерская Справка
Отражена выручка от оказания посреднических услуг	76	90-1	26 550	Отчет комиссионера
Начислен НДС	90-3	68	4 050	Счет-фактура
Отражена задолженность перед комитентом по возмещению разницы в цене (177 000 - 165 200)	91-2	76	11 800	Отчет комиссионера, Соглашение о компенсации
Получена от покупателя оплата за товары	51	62	165 200	Выписка банка по расчетному счету
Перечислена комитенту сумма, полученная от покупателя, за вычетом комиссионного вознаграждения, а также компенсация разницы в цене (165 200 - 26 550 + 11 800)	76	51	150 450	Выписка банка по расчетному счету

## Ситуация 2.

**Содержание ситуации.** Организация-комиссионер реализовала товар (оборудование) комитента по цене, ниже установленной договором, без согласия комитента.

Договорная цена оборудования составляет 236 000 руб. (в том числе НДС 36 000 руб.). Право собственности на оборудование переходит к покупателю при

передаче ему оборудования. По данным бухгалтерского и налогового учета первоначальная стоимость оборудования составляет 360 000 руб., сумма начисленной амортизации - 180 000 руб.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-комиссионера операции, связанные с реализацией товара комитента по цене, ниже установленной договором, без согласия комитента.

### **Решения по ситуации**

#### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Сумма полученной предоплаты не признается доходом организации и отражается как кредиторская задолженность (п.п. 3, 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н). В бухгалтерском учете зачисление денежных средств на счет организации в банке отражается по дебету счета 51 "Расчетные счета" в корреспонденции с кредитом счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Доход, полученный от реализации оборудования, в бухгалтерском учете организации признается прочим доходом (п. 7 ПБУ 9/99). Прочие доходы от выбытия объектов ОС принимаются к бухгалтерскому учету в периоде передачи покупателю объекта ОС (в периоде перехода права собственности на данный объект) в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и величине дебиторской задолженности (п.п. 10.1, 16 ПБУ 9/99, п.п. 30, 31 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н).

При продаже объекта ОС организация отражает его выбытие и списывает его

стоимость с бухгалтерского учета (п. 29 ПБУ 6/01). Остаточная стоимость объекта ОС является прочим расходом организации от выбытия объекта ОС (п. 11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, п 31 ПБУ 6/01).

Для учета выбытия объектов ОС к счету 01 "Основные средства", на котором учитывается первоначальная стоимость оборудования, может открываться отдельный субсчет "Выбытие основных средств", в дебет которого переносится первоначальная стоимость оборудования (360 000 руб.), а в кредит - сумма накопленной амортизации (180 000 руб.), числящаяся на счете 02 "Амортизация основных средств" (Инструкция по применению Плана счетов). Прочие доходы и прочие расходы отражаются на счете 91 "Прочие доходы и расходы", субсчета соответственно 91-1 "Прочие доходы" и 91-2 "Прочие расходы" (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Операции по реализации товаров на территории Российской Федерации признаются объектами налогообложения по НДС (п 1 ст 146 Налогового кодекса РФ). В целях НК РФ реализуемые объекты ОС являются товаром (п 3 ст 38 НК РФ).

Организация исчисляет НДС с суммы полученной предоплаты по расчетной ставке 18/118 (п 1 ст 154, п 1 ст 167, п 4 ст 164 НК РФ). Исчисленный НДС отражается в бухгалтерском учете обособленно, например, в аналитическом учете по счету 62 или по счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

На дату передачи оборудования покупателю организация в соответствии СП 1 ст 154, п 14 ст 167 НК РФ исчисляет НДС с договорной стоимости оборудования (без учета НДС). Сумма НДС отражается записью по дебету счета 90, субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость", и кредиту счета 68.

При этом согласно 8 ст 171, п 6 ст 172 НК РФ сумма НДС, исчисленная с

предоплаты, подлежит вычету. Принятие к вычету данной суммы НДС отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 68 и кредиту счета 62 (или 76).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Сумма полученной предоплаты не признается доходом налогоплательщиков, учитывающих доходы и расходы для целей налогообложения прибыли методом начисления (п 1 ст 251 НК РФ).

Доходы от реализации имущества для целей налогообложения прибыли определяются в соответствии с п. 1 ст 248, п 1 ст 249 НК РФ, то есть в рассматриваемой ситуации в размере договорной стоимости оборудования без учета НДС. Доходы от продажи оборудования признаются на дату передачи права собственности на него покупателю (п 3 ст 271 НК РФ).

При этом доходы от реализации оборудования могут быть уменьшены на его остаточную стоимость (п 1 ст 268 НК РФ).

Таким образом, в налоговом учете полученная от реализации объекта ОС сумма дохода в размере 200 000 руб. (236 000 руб. - 36 000 руб.) может быть уменьшена на остаточную стоимость этого объекта ОС в размере 180 000 руб. (360 000 руб. - 180 000 руб.). Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал учета хозяйственных операций».

Обозначения субсчетов, используемые в таблице к балансовому счету 01:

01-1 "Основные средства в эксплуатации";

01-2 "Выбытие основных средств".

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерские записи при получении предоплаты				
Получена от покупателя 30%-ная предоплата (236 000 x 30%)	51	62	70 800	Выписка банка по расчетному счету

Исчислен НДС с суммы предоплаты (70 800 x 18 / 118)	62- НДС (76)	68	10 800	Счет-фактура
Бухгалтерские записи на дату передачи оборудования покупателю				
Признан прочий доход от продажи объекта ОС	62	91-1	236 000	Договор купли-продажи оборудования, Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Отражена первоначальная стоимость выбывающего объекта ОС	01-2	01-1	360 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Отражена сумма начисленной амортизации по выбывающему объекту ОС	02	01-2	180 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Признан прочий расход в сумме остаточной стоимости объекта ОС (360 000 - 180 000)	91-2	01-2	180 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Начислен НДС (236 000 / 118 x 18)	91-2	68	36 000	Счет-фактура
Принят к вычету НДС, начисленный с предоплаты	68	62-НДС (76)	10 800	Счет-фактура
Бухгалтерская запись на дату окончательного расчета с покупателем				
Получена от покупателя оставшаяся сумма по договору (236 000 - 70 800)	51	62	165 200	Выписка банка по расчетному счету

### Ситуация 3

Содержание ситуации. Организация-арендодатель передала в аренду основное средство, которому требовался ремонт. Ремонт выполнен силами подрядчика. При этом были сделаны расходы на ремонт и договорная стоимость выполненных работ составила 59 000 руб. (в том числе НДС 9000 руб.).

#### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-арендодателя расходы на ремонт переданного в аренду основного средства, если ремонт выполнен силами подрядчика.

## Решения по ситуации

### Рассмотрим гражданско-правовые отношения

Арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды (п 1 ст 616 Гражданского кодекса РФ). Также арендодатель должен проводить за свой счет и текущий ремонт имущества, сдаваемого в аренду, если такая обязанность арендодателя предусмотрена договором аренды (п 2 ст 616 ГК РФ).

### Рассмотрим бухгалтерский учет

Расходы на ремонт основного средства, сданного в аренду, могут включаться арендодателем (пункты 4, 5, 11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н):

- 1) в расходы по обычным видам деятельности - если предоставление имущества в аренду является одним из видов деятельности организации;
- 2) в прочие расходы - если предоставление имущества в аренду не является видом деятельности организации.

При выполнении ремонта (как текущего, так и капитального) основного средства, сданного в аренду, силами подрядчика стоимость выполненного ремонта отражается по дебету счета 20 "Основное производство" (в первом случае) либо по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы" (во втором случае), в корреспонденции с кредитом счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

### Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)

Сумму НДС, предъявленную подрядчиком, организация имеет право принять к вычету после принятия на учет выполненных работ и при наличии счета-

фактуры подрядчика (п 2 ст. 171, п 1 ст 172 Налогового кодекса РФ).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Организация сдает основные средства в аренду на систематической основе. Затраты на ремонт учитываются для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (п. 1 ст. 260 НК РФ).

При сдаче в аренду основных средств не на систематической основе, затраты на ремонт учитываются в составе внереализационных расходов (п 1 ст. 265 НК РФ).

При применении метода начисления в налоговом учете расходы на ремонт признаются в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены (п 5 ст. 272 НК РФ).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Если предоставление имущества в аренду является предметом Деятельности организации				
Расходы на ремонт признаны расходами по обычным видам деятельности (59 000 - 9000)	20	60	50 000	Акт о приеме-сдаче объектов основных средств
Отражена предъявленная Сумма НДС	19	60	9 000	Счет-фактура

Принята к вычету предъявленная сумма НДС	68	19	9 000	Счет- фактура
Произведены расчеты с подрядчиком	60	51	59 000	Выписка банка по расчетному счету
<b>Если предоставление имущества в аренду не является предметом Деятельности организации</b>				
Расходы на ремонт признаны прочими расходами (59000 - 9000)	91-2	60	50 000	Акт о приеме- сдаче объектов основных средств
Отражена предъявленная сумма НДС	19	60	9 000	Счет-фактура
Принята к вычету предъявленная сумма НДС	68	19	9 000	Счет-фактура
Произведены расчеты с подрядчиком	60	51	59 000	Выписка банка по расчетному счету

### **Счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»**

Отражение в бухгалтерском учете информации о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей (включая денежные средства), выявленных в процессе их заготовления, хранения и продажи, осуществляется в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (см. пояснения к счету 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей").

Выявленные при инвентаризации недостача имущества и его порча отражаются на счетах бухгалтерского учета в порядке, установленном пп. «б» п.28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в



Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н.

Порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации и оформления ее результатов установлен Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.06.1995 N 49.

Результаты от недостач и потерь от порчи ценностей, как правило, аккумулируются на счетах 99 "Прибыли и убытки" и 91 "Прочие доходы и расходы". Вместе с тем, процесс выявления недостач и потерь и их отражения на соответствующих счетах довольно сложный.

Для отражения сумм недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей (включая денежные средства), выявленных в процессе их заготовления, хранения и продажи, независимо от того, подлежат они отнесению на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) или виновных лиц, - предназначен счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". При этом потери ценностей, возникшие в результате стихийных бедствий, относятся на счет 99 "Прибыли и убытки" как убытки отчетного года (некомпенсированные потери от стихийных бедствий).

По дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" приводятся:

- по недостающим или полностью испорченным товарно-материальным ценностям - их фактическая себестоимость;
- по недостающим или полностью испорченным основным средствам - их остаточная стоимость (первоначальная стоимость за минусом суммы начисленной амортизации);
- по частично испорченным материальным ценностям - сумма определившихся потерь и т.п.

По недостаткам и порче ценностей записи производятся по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" с кредита счетов учета названных ценностей.

Когда покупателем при приемке ценностей, поступивших от поставщиков, выявляется недостача или порча, то сумму недостачи в пределах предусмотренных в договоре величин покупатель относит при оприходовании ценностей в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" с кредита счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", а сумму потерь сверх предусмотренных в договоре величин, предъявленную поставщикам или транспортной организации, - в дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет "Расчеты по претензиям") с кредита счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". При отказе судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортной организации сумма, ранее отнесенная в дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет "Расчеты по претензиям"), списывается на счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

При вынесении судом решения о взыскании с поставщика сумм недостач и потерь ценностей сверх предусмотренных в договоре величин в бухгалтерском учете поставщика сумма продажи, ранее отраженная по дебету счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" или 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и кредиту счета 90 "Продажи", сторнируется на взысканную покупателем сумму недостач и потерь. Одновременно указанная сумма отражается обычной записью по дебету счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" или 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". При перечислении сумм покупателю счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" дебетуется в корреспонденции со счетом 51 "Расчетные счета". Поставщик должен также сторнировать обороты по дебету счета 90 "Продажи" и кредиту счета 43 "Готовая продукция". Восстановленная таким образом на счете 43 "Готовая продукция"

сумма списывается затем в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

По кредиту счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отражается списание:

- недостач и порчи ценностей в пределах предусмотренных в договоре величин - на счета учета материальных ценностей (когда они выявлены при заготовлении) или в пределах норм естественной убыли - затрат на производство и расходов на продажу (когда они выявлены при хранении или продаже);

- недостач ценностей сверх величин (норм) убыли, потерь от порчи - в дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба");

- недостач ценностей сверх величин (норм) убыли и потерь от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостач товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, - на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

По кредиту счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отражаются суммы в размерах и величинах, принятых на учет по дебету указанного счета. При этом на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) списываются недостающие или испорченные материальные ценности по их фактической себестоимости.

При взыскании с виновных лиц стоимости недостающих ценностей разница между стоимостью недостающих ценностей, зачисленной на счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", и их стоимостью, отраженной на счете 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей", относится в кредит счета 98 "Доходы будущих периодов". По мере взыскания с виновного лица причитающейся с него суммы указанная разница списывается со счета 98 "Доходы будущих периодов" в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы".

Недостачи ценностей, выявленные в отчетном году, но относящиеся к прошлым отчетным периодам, признанные материально ответственными лицами или на которые имеются решения суда о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов". Одновременно на эти суммы дебетуется счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба") и кредитуется счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". По мере погашения задолженности кредитуется счет 91 "Прочие доходы и расходы" и дебетуется счет 98 "Доходы будущих периодов".

Счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" корреспондирует со счетами:

по дебету: 01 Основные средства, 03 Доходные вложения в материальные ценности, 07 Оборудование к установке, 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 11 Животные на выращивании и откорме, 16 Отклонение в стоимости материальных ценностей, 19 Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, 20 Основное производство, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23 Вспомогательные производства, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 41 Товары, 42 Торговая наценка, 43 Готовая продукция, 44 Расходы на продажу, 45 Товары отгруженные, 50 Касса, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 98 Доходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки;

по кредиту: 08 Вложения во внеоборотные активы, 20 Основное производство, 21 Полуфабрикаты собственного производства, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 44 Расходы на продажу, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 73 Расчеты с

персоналом по прочим операциям, 86 Целевое финансирование, 91 Прочие доходы и расходы, 99 Прибыли и убытки.

Вопросы размера ущерба, причиненного работодателю при утрате и порче имущества, рассматриваются в статье 246 Трудового кодекса Российской Федерации. Так размер ущерба, причиненного работодателю при утрате и порче имущества, определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества. Федеральным законом может быть установлен особый порядок определения размера подлежащего возмещению ущерба, причиненного работодателю хищением, умышленной порчей, недостачей или утратой отдельных видов имущества и других ценностей, а также в тех случаях, когда фактический размер причиненного ущерба превышает его номинальный размер.

Вопросы регулирования материальной ответственности работников за ущерб, причиненный работодателю, рассматривается также в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 16.11.2006 N 52 (ред. от 28.09.2010) "О применении судами законодательства, регулирующего материальную ответственность работников за ущерб, причиненный работодателю"

Процедура привлечения работника к материальной ответственности может выглядеть следующим образом:

1. Установление размера причиненного ущерба
2. Проведение проверки для установления размера причиненного ущерба
3. Проведение служебного расследования для установления причин возникновения ущерба
4. Требование от работника письменного объяснения
5. Заключение комиссии по результатам служебного расследования
6. Порядок возмещения работником вреда, причиненного работодателю

7.Издание приказа о взыскании с работника суммы причиненного ущерба

Указанная процедура детально рассмотрена в СПС «Консультант Плюс».

В соответствии с п. 28 «б» Приказа Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" б) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения (расходы), сверх норм - за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Вопросы учета недостач и порчи, обнаруженных при приемке материалов отражены также в «Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов», утв. Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н (ред. от 24.12.2010).

В бухгалтерском балансе оборотные активы представлены в разделе 11. по строке 1260 «Прочие оборотные активы» в составе прочих оборотных активов могут учитываться при условии несущественности соответствующих показателей, например, «стоимость недостающих или испорченных материальных ценностей, в отношении которых не принято решение об их списании в состав затрат на производство (расходов на продажу) или на виновных лиц, отражаемых по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Следует отметить, что для включения актива в бухгалтерский баланс на дату составления бухгалтерской отчетности должна существовать обоснованная вероятность того, что организация получит какие-либо экономические выгоды в будущем от этого актива (п.п. 8.1, 8.1.1., 8.3 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России). Если же вероятно, что выявленные недостачи и потери от порчи ценностей либо суммы НДС и акцизов по экспортным операциям

не будут возмещены, то, руководствуясь принципом осмотрительности, организации следует признать соответствующий расход отчетного периода (п. 6 ПБУ 1/2008, п.п. 17, 19 ПБУ 10/99). При этом сумма (или диапазон сумм) возмещения, получение которого организация все же считает возможным при определенных обстоятельствах, не контролируемых ею, раскрывается в пояснениях к бухгалтерской отчетности в качестве оценочного значения условного актива (п.п. 13, 14, 27 ПБУ 8/2010).

Для рассмотрения учета по счету 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» необходимо выбрать соответствующие ситуации в Путеводителе по ИБ "Корреспонденция счетов" (Консультант Плюс), например:

- Учет недостач и потерь в пределах норм естественной убыли
- Учет недостач и потерь сверх норм естественной убыли в случае, если виновные лица не определены, либо не доказана вина материально-ответственного лица
- Учет недостач и потерь в случае взыскания ущерба с виновного лица.

Рассмотрим ситуации

### **Ситуация 1.**

**Содержание ситуации.** Организация заключила договор перевозки, согласно которому передала перевозчику груз - готовую продукцию балансовой стоимостью 1 000 000 руб. Договорная стоимость этой продукции составляет 1 500 000 руб., включая НДС. Право собственности переходит к грузополучателю (покупателю) при получении продукции у перевозчика. При получении груза получателем выявлено, что 10% груза повреждено и восстановлению не подлежит. Выставленная организацией претензия на возмещение ущерба в сумме 150 000 руб. признана перевозчиком и оплачена.

### **Решения необходимые для принятия по данной ситуации**

Необходимо отразить в учете организации-грузоотправителя сумму возмещения ущерба, полученную от перевозчика в связи с повреждением груза.

## **Решения по ситуации**

### **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

По договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить груз в пункт назначения, а отправитель обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату. Заключение договора перевозки груза подтверждается транспортной накладной (коносаментом или иным документом на груз, предусмотренного соответствующим транспортным уставом или кодексом). Транспортная накладная составляется грузоотправителем, если иное не предусмотрено договором перевозки груза (п. 2 ст 785 Гражданского кодекса РФ, п. 6 Правил перевозок грузов автомобильным транспортом, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 15.04.2011 N 272).

Ответственность перевозчика за утрату, недостачу и повреждение (порчу) груза или багажа предусмотрена ст. 796 ГК РФ. Перевозчик несет ответственность за несохранность груза, происшедшую после принятия его к перевозке и до выдачи грузополучателю, если не докажет, что повреждение (порча) груза произошли вследствие обстоятельств, которые перевозчик не мог предотвратить и устранение которых от него не зависело (п. 1 ст. 796 ГК РФ).

В случае повреждения (порчи) груза ущерб, причиненный при перевозке груза, возмещается перевозчиком в размере суммы, на которую понизилась его стоимость, а при невозможности восстановления поврежденного груза - в размере его стоимости. Стоимость груза определяется исходя из его цены, указанной в счете продавца или предусмотренной договором (п. 2 ст. 796 ГК РФ).

До предъявления к перевозчику иска, вытекающего из перевозки груза, обязательно предъявление ему претензии в порядке, предусмотренном соответствующим транспортным уставом или кодексом (п 1 ст. 797 ГК РФ). Порядок оформления претензии приведен в разд. У11 Правил перевозок грузов автомобильным транспортом.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**



В рассматриваемой ситуации право собственности на готовую продукцию переходит к грузополучателю (покупателю) при получении ее у перевозчика, следовательно, выручка от продажи определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете грузоотправителя. Стоимость готовой продукции, переданной перевозчику, отражается по дебету счета 45 "Товары отгруженные" в корреспонденции с кредитом счета 43 "Готовая продукция" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Стоимость поврежденной готовой продукции, не подлежащей восстановлению, списывается грузоотправителем со счета 45 в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" (Инструкция по применению Плана счетов).

Часть готовой продукции повреждена по вине перевозчика, поэтому грузоотправитель выставляет претензию в сумме 150 000 руб. (1 500 000 руб. x 10%).

После признания претензии перевозчиком организация производит запись по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 76-2 "Расчеты по претензиям", в корреспонденции с кредитом счета 94 на сумму балансовой стоимости поврежденной готовой продукции.

Разница между суммой возмещаемого ущерба и балансовой стоимостью поврежденной готовой продукции является для грузоотправителя прочим доходом, который отражается по кредиту счета 91 "Прочие расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы", и дебету счета 76, субсчет 76-2, в периоде признания претензии перевозчиком (п.п. 2, 7, 10.2, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

Поступление денежных средств от перевозчика в счет возмещения

причиненного организации ущерба отражается по дебету счета 51 "Расчетные счета" и кредиту счета 76, субсчет 76-2 (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

Ранее правомерно принятые к вычету суммы НДС по материалам (работам, услугам), использованным при изготовлении продукции, которая впоследствии была испорчена при перевозке, восстановлению не подлежат, так как это не предусмотрено п. 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ. Такое мнение высказывают арбитражные суды

Однако Минфин России придерживается иной точки зрения (см., например, Письмо Минфина России от 05.07.2011 N 03-03-06/1/397).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

В данном случае разница между суммой возмещенного ущерба и балансовой стоимостью поврежденной готовой продукции является доходом (экономической выгодой) грузоотправителя (ст 41 НК РФ).

Для целей налогообложения прибыли доходы в виде сумм возмещения ущерба являются внереализационными доходами (п. 3 ст. 250 НК РФ).

При определении доходов в налоговом учете методом начисления датой признания указанных доходов считается дата признания перевозчиком суммы возмещения ущерба ( п. 4 ст. 271 НК РФ).

При определении доходов в налоговом учете кассовым методом датой признания рассматриваемых доходов является дата поступления денежных средств на счет организации в банке (п. 2 ст. 273 НК РФ).

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

При применении *кассового метода* в налоговом учете датой признания доходов является дата поступления денежных средств (п. 2 ст. 273 НК РФ), а в бухгалтерском учете - дата признания претензии должником (п. 16 ПБУ 9/99). Следовательно, на дату признания претензии в бухгалтерском учете

грузоотправителя образуются налогооблагаемая временная разница (НВР) и отложенное налоговое обязательство (ОНО) (п.п. 12, 15 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н).

На дату получения денежных средств от перевозчика указанные НВР и ОНО погашаются (п. 18 ПБУ 18/02).

Возникновение ОНО отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 77 "Отложенные налоговые обязательства" в корреспонденции с дебетом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" (Инструкция по применению Плана счетов). Погашение ОНО отражается обратной записью по указанным счетам.

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций»

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена стоимость готовой продукции, переданной перевозчику	45	43	1 000 000	Товарная накладная
Списана балансовая стоимость поврежденной готовой продукции (1 000 000 x 10%)	94	45	100 000	Акт об определении размера ущерба, Претензия
После признания перевозчиком претензии грузоотправителя				
Отражена в учете задолженность перевозчика (в части балансовой стоимости утраченной продукции)	76-2	94	100 000	Договор перевозки, Претензия
Отражена разница между суммой возмещенного ущерба и балансовой стоимостью готовой продукции (150 000 - 100 000)	76-2	91-1	50 000	Бухгалтерская справка
Отражено ОНО (50 000 x 20%)	68	77	10 000	Бухгалтерская Справка-расчет

На дату поступления денежных средств в счет возмещения ущерба				
Получены денежные средства в счет возмещения причиненного ущерба	51	76-2	150 000	Выписка банка по расчетному счету
Погашено ОНО	77	68	10 000	Бухгалтерская справка

Следует отметить, что разницы в суммах, которые могут возникнуть в результате различного порядка признания расходов на изготовление продукции в бухгалтерском и налоговом учете, в данной схеме не рассматриваются.

При повреждении груза составляется акт, который прилагается к претензии, предъявляемой перевозчику (п. 79, п. 88 Правил перевозок грузов автомобильным транспортом). Порядок составления акта и оформления претензий приведены в разд. У11 Правил перевозок грузов автомобильным транспортом.

## **Ситуация 2.**

**Содержание ситуации.** Организацией приобретен товар на сумму 94 400 руб. (в том числе НДС 14 400 руб.) в контейнере. При этом условиями договора купли-продажи товара является залоговая стоимость возвратной тары, установленная в размере 2000 руб. Указанная стоимость выделена в отгрузочных документах отдельной строкой. Тара подлежит возврату в течение 20 дней. По вине работника организации (материально ответственного лица) тара утрачена. Стоимость утраченного контейнера на основании заявления работника удерживается из его заработной платы. По окончании срока возврата тары ее залоговая стоимость удержана продавцом.

## **Решения необходимые для принятия по ситуации**

Необходимо отразить в учете торговой организации приобретение товара в возвратной таре (контейнере), на которую установлена залоговая стоимость. Тара (контейнер) не возвращена продавцу в связи с утратой по вине работника организации - материально ответственного лица.

## **Решения по ситуации**

## **Рассмотрим гражданско-правовые отношения**

По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену) (п.1 ст.454 Гражданского кодекса РФ).

Если иное не предусмотрено договором купли-продажи и не вытекает из существа обязательства, продавец обязан передать покупателю товар в таре и (или) упаковке, за исключением товара, который по своему характеру не требует затаривания и (или) упаковки (п. 1 ст. 481 ГК РФ).

Порядок и срок возврата многооборотной тары определяются договором, заключенным сторонами. В случае если такие условия в договор не включены, следует руководствоваться Правилами применения, обращения и возврата многооборотных средств упаковки, утвержденными Постановлением Госснаба СССР от 21.01.1991 N 1 (п. 6 Письма ВАС РФ от 20.01.1993 N С-13/ОП-20 "Об отдельных решениях, принятых на совещаниях по судебно-арбитражной практике").

В рассматриваемой ситуации договором с продавцом установлен срок возврата тары в течение 20 дней.

## **Рассмотрим трудовые отношения**

Работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб. Под прямым действительным ущербом понимается реальное уменьшение наличного имущества работодателя или ухудшение состояния указанного имущества, а также необходимость для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение, восстановление имущества (ст. 238 Трудового кодекса РФ).

В рассматриваемой ситуации с лицом, ответственным за сохранность тары, заключен договор о полной материальной ответственности. Следовательно, он возмещает работодателю причиненный ущерб в полном размере (ст. 242, п. 2. ч.1

ст. 243, ст. 244 ТК РФ).

Размер ущерба, причиненного работодателю при утрате и порче имущества, определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества (ч. 1 ст. 246 ТК РФ). В рассматриваемой ситуации сумма ущерба может рассчитываться исходя из залоговой стоимости контейнера, установленной договором купли-продажи товара.

Работник, виновный в причинении ущерба работодателю, может добровольно возместить его полностью или частично. В этом случае работник представляет работодателю письменное обязательство о возмещении ущерба с указанием конкретных сроков платежей (ст. 248 ТК РФ). В данном случае по заявлению работника сумма ущерба удерживается из его заработной платы.

### **Рассмотрим бухгалтерский учет**

Приобретенный товар включается в состав материально-производственных запасов организации по фактической себестоимости, которой в данном случае является сумма, уплаченная поставщику (без учета НДС) (п.п. 2, 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н). При этом производится бухгалтерская запись по дебету счета 41 "Товары", субсчет 41-1 "Товары на складах", и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Порядок отражения операций по движению тары устанавливается Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н. Полученная торговой организацией возвратная

(многооборотная) тара, за которую уплачивается залоговая стоимость, учитывается по этой стоимости на счете 41, субсчет 41-3 "Тара под товаром и порожня" (п.п.п 163, 164, 182, 183, 166 Методических указаний).

В то же время право собственности на возвратную тару на момент получения к организации не переходит. В общем случае материальные ценности, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или оценке, согласованной с их собственником (п. 18 Методических указаний, п 2 ст. 8 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"). В этом случае для отражения полученной возвратной тары может использоваться счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" (Инструкция по применению Плана счетов).

Полагаем, что организация вправе самостоятельно выбрать и закрепить в своей учетной политике порядок отражения возвратной тары с установленной залоговой стоимостью (п 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н). В рассматриваемой ситуации исходим из того, что организация учитывает полученную тару в соответствии с Методическими указаниями.

На наш взгляд, для отражения операций по расчетам за возвратную тару может использоваться счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (Инструкция по применению Плана счетов, Письмо Минфина России от 14.05.2002 N 16-00-14/177).

Следовательно, на дату получения возвратной тары в учете организации производится бухгалтерская запись по дебету счета 41, субсчет 41-3, и кредиту счета 76 на сумму 2000 руб.

Перечисление залоговой стоимости тары отражается по дебету счета 76 и кредиту счета 51 "Расчетные счета" (Инструкция по применению Плана счетов).

При обнаружении факта недостачи контейнера организация обязана провести инвентаризацию товарно-материальных ценностей, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка (п. 2 ст. 12 Федерального закона N 129-ФЗ, п 22 Методических указаний).

Выявленная в результате инвентаризации недостача в сумме залоговой стоимости контейнера списывается в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" со счета 41, субсчет 41-3 (п 29 Методических указаний, Инструкция по применению Плана счетов).

Сумма недостачи, относящаяся на виновное лицо (работника организации), отражается по дебету счета 94 и кредиту счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" (п. 30 Методических указаний, Инструкция по применению Плана счетов).

При удержании суммы недостачи из заработной платы работника производится бухгалтерская запись по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и кредиту счета 73, субсчет 73-2 (Инструкция по применению Плана счетов).

### **Рассмотрим налог на добавленную стоимость (НДС)**

При получении товара организация принимает к вычету сумму предъявленного продавцом НДС на основании п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ. Предъявленный НДС отражается по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и кредиту счета 60. При принятии к вычету указанной суммы НДС производится бухгалтерская запись по дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" и кредиту счета 19 (Инструкция по применению Плана счетов).

При реализации товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены, залоговые цены данной тары не включаются в налоговую базу продавца товаров в случае, если указанная тара подлежит возврату продавцу (п. 7 ст. 154 НК РФ).



Таким образом, при отгрузке товара в многооборотной возвратной таре поставщик не предъявляет организации НДС в стоимости возвратной тары и не выставляет соответствующий счет-фактуру.

Поскольку в рассматриваемой ситуации тара утрачена, говорить о том, что к организации перешло право собственности на нее, на наш взгляд, некорректно. Сумма, удержанная продавцом товаров из залоговой стоимости за невозвращенную тару, в данном случае является компенсацией за причиненный ущерб. Такие выплаты НДС не облагаются.

Компенсация, полученная от работника в возмещение причиненного ущерба, не связана с реализацией товаров (услуг). Следовательно, объекта налогообложения по НДС при получении компенсации не возникает (п. 1 ст. 146 НК РФ, Письмо Минфина России от 07.10.2008 N 03-03-06/4/67).

### **Рассмотрим налог на прибыль организаций**

Полученный товар принимается организацией к учету в соответствии с положениями ст. 320 НК РФ. При этом на дату получения товара сумма расходов на его приобретение не включает в себя стоимость тары, поскольку право собственности на нее к организации не переходит. Оплаченная за тару залоговая стоимость в состав расходов не включается (п. 32 ст. 270 НК РФ).

Сумма ущерба, подлежащая компенсации работником организации, включается в состав внереализационных доходов на дату признания ее должником (п. 3 ст. 250, п 4 ст. 271 НК РФ).

Глава 25 НК РФ не содержит прямой нормы, позволяющей включить стоимость утраченного имущества, которая компенсируется работником, в состав расходов. Полагаем, что залоговая стоимость утраченной тары признается внереализационным расходом на основании п 1 ст. 265 НК РФ. Аналогичные разъяснения Минфина России в отношении иного имущества приведены в Письмах от 14.10.2010 № 03-03-06/1/648, от 17.04.2007 № 03-03-06/1/245.

### **Рассмотрим применение ПБУ 18/02**

При утрате тары, стоимость которой компенсируется виновным лицом, в бухгалтерском учете организации не возникает расходов и доходов. В свою очередь, для целей налогообложения прибыли организация признает внереализационный расход в сумме залоговой стоимости тары и внереализационный доход в сумме компенсации ущерба, выплачиваемой работником. Это приводит к образованию постоянных разниц и соответствующих им постоянного налогового актива (ПНА) и постоянного налогового обязательства (ПНО) (п.п. 4, 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н).

Однако очевидно, что данные разницы возникают в один отчетный период в равных суммах. Поэтому считаем, что в соответствии с требованием рациональности ведения бухгалтерского учета организация вправе не отражать указанные ПНА и ПНО (п. 6 ПБУ 1/2008).

Результаты анализа ситуации систематизированы в таблице «Журнал регистрации хозяйственных операций».

Таблица

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Принят к учету товар (94 400 - 14 400)	41-1	60	80 000	Отгрузочные документы продавца, Акт о приемке товара
Отражен предъявленный продавцом товара НДС	19	60	14 400	Счет-фактура
Принят к вычету предъявленный НДС	68	19	14 400	Счет-фактура
Принята к учету возвратная тара	41-3	76	2 000	Отгрузочные документы продавца
Перечислена плата за товар	60	51	94 400	Выписка банка по расчетному счету

Перечислена залоговая стоимость возвратной тары	76	51	2 000	Выписка банка по расчетному счету
Выявлена недостача возвратной тары	94	41-3	2 000	Сличительная Ведомость результатов инвентаризации ТМЦ
Сумма недостачи отнесена на материально ответственное лицо	73-2	94	2 000	Бухгалтерская Справка
Сумма недостачи удержана из заработной платы материально ответственного лица	70	73-2	2 000	Расчетно-платежная ведомость

Следует отметить, что перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности за недостачу вверенного имущества, а также Типовая форма договора о полной индивидуальной материальной ответственности утверждены Постановлением Минтруда России от 31.12.2002 N 85. Так, согласно указанному Перечню договоры о полной материальной ответственности заключаются, в частности, с заведующими складами, кладовщиками и другими работниками, осуществляющими получение, заготовку, хранение, учет, выдачу, транспортировку материальных ценностей.

Ограничение размера удержаний из заработной платы установлено ст. 138 ТК РФ. Общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 процентов, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, - 50 процентов заработной платы, причитающейся работнику. В данном случае исходим из предположения, что сумма, удержанная из заработной платы работника, не превышает установленный предел.

### 13.4. Расходы и доходы будущих периодов

Расходы и доходы будущих периодов отражаются обособленно на разных счетах: расходы - на счете 97 "Расходы будущих периодов", доходы - на счете 98 "Доходы будущих периодов".

С 2011 года п.65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности действует в новой редакции и не устанавливает понятие расходов будущих периодов. В то же время ПБУ 14/2007 (п.39) предписывает отражать в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности, производимые в виде фиксированного разового платежа. Расходы, понесенные в связи с предстоящими работами по договору строительного подряда, также следует отражать в составе расходов будущих периодов (п. 16 ПБУ 2/2008).

Для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам предназначен счет 97 "Расходы будущих периодов". На этом счете могут быть отражены расходы, связанные с горно-подготовительными работами; подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером; освоением новых производств, установок и агрегатов; рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий; неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд) и др.

Ученные на счете 97 "Расходы будущих периодов" расходы списываются в дебет счета 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25

"Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на продажу" и др.

Аналитический учет по счету 97 "Расчеты будущих периодов" ведется по видам расходов.

Счет 97 "Расходы будущих периодов" корреспондирует со счетами:

по дебету: 02 Амортизация основных средств, 04 нематериальные активы, 05 Амортизация нематериальных активов, 10 Материалы, 16 Отклонение в стоимости материальных ценностей, 20 Основное производство, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 41 Товары, 43 Готовая продукция, 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 71 Расчеты с подотчетными лицами, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 96 Резервы предстоящих расходов;

по кредиту: 08 Вложения во внеоборотные активы, 10 Материалы, 20 Основное производство, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 44 Расходы на продажу, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 79 Внутрихозяйственные расчеты, 96 Резервы предстоящих расходов, 99 Прибыли и убытки.

Постановлением Госкомстата России от 18.08.98 N 88 утверждена Унифицированная форма N ИНВ-11 «Акт инвентаризации расходов будущих периодов». Форма № ИНВ-11- актуальна. Ее необходимо утвердить руководителем организации в составе перечня документооборота при утверждении окончательного варианта учетной политики организации. Указанная форма Акта применяется при инвентаризации расходов будущих периодов. Составляется в двух экземплярах ответственными лицами инвентаризационной

комиссии на основании выявления по документам остатков сумм, числящихся на соответствующем счете, подписывается, и один экземпляр передается в бухгалтерию, второй - остается в комиссии.

В графе 4 указывается "Общая (первоначальная) сумма расходов" - общая величина затрат (расходов), произведенных в данном отчетном периоде или не списанных до конца в предыдущих периодах, но относящихся к будущим отчетным периодам.

В графе 5 указывается дата фактического произведения расходов в случае, если они являются единовременными (разовыми), или дата окончания работ, если они связаны с работами по освоению новой техники, производственными и другими работами, осуществляемыми в течение определенного периода времени.

При автоматизированной обработке данных по учету результатов инвентаризации расходов будущих периодов форма N ИНВ-11 формируется средствами вычислительной техники на бумажных и машинных носителях информации.

В Положении о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке, утвержденному Приказом Минфина России и МНС России от 10 марта 1999 г. N 20н/ГБ-3-04/39, также предусмотрена форма «Акт инвентаризации расходов будущих периодов» (см. приложение N 10).

При отражении в бухгалтерском балансе расходов будущих периодов с 2011 г. указываются только те затраты, которые удовлетворяют принципу соответствия доходов и расходов, а также затраты, напрямую поименованные расходами будущих периодов в действующих нормативно-правовых актах.

Расходы будущих периодов в бухгалтерской отчетности целесообразно отражать в зависимости от срока их списания в качестве краткосрочных активов (если срок их списания не более 12 месяцев) или долгосрочных активов (если срок их списания превышает 12 месяцев) (п. 19 Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденного

Приказом Минфина России от 06.07.1999 N 43н). Долгосрочные расходы будущих периодов организации целесообразно отразить в составе внеоборотных активов, а краткосрочные - в составе оборотных активов. Такая позиция изложена в Письме Минфина России от 27.01.2012 N 07-02-18/01 "Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2011 год".

К долгосрочным расходам будущих периодов относится, например, фиксированный разовый платеж за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности сроком на четыре года. Он отражается в разд. I Бухгалтерского баланса по строке 1170 "Прочие внеоборотные активы". Более подробная информация о запасах может отражаться в пояснениях к бухгалтерскому балансу. Пример оформления таких Пояснений приведен в Приложении №3 к Приказу Минфина России N 66н.

#### **Доходы будущих периодов:**

Согласно "Современного экономического словаря" (авторы: Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.-издательство «ИНФРА-М», 2006) «Доходы будущих периодов - доходы, полученные компанией, фирмой в нынешнем, отчетном периоде, но относимые согласно бухгалтерской отчетности к будущим периодам».

Значение и выявление доходов будущих периодов весьма важно в текущем бухгалтерском учете и в процессе формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Особенно это значимо в условиях дальнейшего активного сближения российских учетных стандартов с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

При расчете чистых активов организации в составе пассивов, на которые должна быть уменьшена величина активов, кроме традиционно учитываемых долгосрочных и краткосрочных заемных обязательств, учитываются также суммы полученного целевого финансирования и доходы будущих периодов,

применительно к которым не существует полной уверенности в их получении (например, в случае вероятности досрочного расторжения договора). Основными видами доходов будущих периодов, подлежащих отражению в учете и отчетности в соответствии с указанными нормативными документами являются:

-Остаток средств по счету учета средств целевого финансирования в части предоставленных организации бюджетных средств (Положение по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" ПБУ 13/2000 п.20)

-Первоначальная стоимость основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно)(Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств п.29)

-Разница между общей суммой лизинговых платежей, зафиксированных в договоре лизинга, и стоимостью лизингового имущества - в случае, если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя. (Методические указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга (п.2 раздел 3).

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

К счету 98 "Доходы будущих периодов" могут быть открыты субсчета:

98-1 Доходы, полученные в счет будущих периодов

98-2 Безвозмездные поступления

98-3 Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы



98-4 Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей и др.

На субсчете 98-1 "Доходы, полученные в счет будущих периодов" учитывается движение доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам: арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др.

По кредиту 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.

Аналитический учет по субсчету 98-1 "Доходы, полученные в счет будущих периодов" ведется по каждому виду доходов.

На субсчете 98-2 "Безвозмездные поступления" учитывается стоимость активов, полученных организацией безвозмездно.

По кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов" 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 расходов. Суммы, учтенные на счете 98 "Доходы будущих периодов", списываются с этого счета в кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы":

- по безвозмездно полученным основным средствам - по мере начисления амортизации;

- по иным безвозмездно полученным материальным ценностям - по мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу).

Аналитический учет по субсчету 98-2 "Безвозмездные поступления" ведется по каждому безвозмездному поступлению ценностей.

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.

По кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов" в корреспонденции со счетом 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отражаются суммы недостач ценностей, выявленных за прошлые отчетные периоды (до отчетного года), признанных виновными лицами, или суммы, присужденные к взысканию по ним судом. Одновременно на эти суммы кредитуется счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" в корреспонденции со счетом 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба").

По мере погашения задолженности по недостачам кредитуется счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" в корреспонденции со счетами учета денежных средств при одновременном отражении поступивших сумм по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы" (прибыли прошлых лет, выявленные в отчетном году) и дебету счета 98 "Доходы будущих периодов".

На субсчете 98-4 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостачам ценностей" учитывается разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и стоимостью, числящейся в бухгалтерском учете организации.

По кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов" в корреспонденции со счетом 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба") отражается разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостачам ценностей. 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".

Счет 98 "Доходы будущих периодов" корреспондирует со счетами:

по дебету: 68 Расчеты по налогам и сборам, 90 Продажи, 91 Прочие доходы и расходы;

по кредиту: 08 Вложения во внеоборотные активы, 50 Касса, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 55 Специальные счета в банках, 58 Финансовые вложения, 73 Расчеты с персоналом по прочим операциям, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 86 Целевое финансирование, 91 Прочие доходы и расходы, 94 Недостачи и потери от порчи ценностей.

При приобретении за счет бюджетных средств внеоборотных активов в момент их ввода в эксплуатацию средства целевого финансирования учитываются в составе доходов будущих периодов. В течение срока полезного использования начисленная амортизация относится на финансовый результат фирмы как прочие доходы.

При финансировании за счет бюджетной помощи текущих расходов целевое финансирование признается в доходах будущих периодов в момент принятия к учету МПЗ, начисления оплаты труда и т.д. К доходам отчетного периода они относятся при отпуске МПЗ в производство, начислении оплаты труда и т.д.

Остаток средств целевого финансирования краткосрочного характера отражается в балансе по 1550 "Прочие обязательства".

В строке 1530 баланса следует указать кредитовое сальдо по счету 98 "Доходы будущих периодов", не погашенное по состоянию на отчетную дату.

Следует обратить внимание, что получение денег в качестве аванса или предварительной оплаты доходами будущих периодов не признается.

Начисление доходов будущих периодов за счет государственной помощи отражается на субсчете 98-1 "Доходы, полученные в счет будущих периодов":

Дебет 86 Кредит 98-1 - отражены доходы будущих периодов.

Суммы, учтенные как доходы будущих периодов, списываются в том отчетном периоде, к которому они относятся. Эта операция отражается проводками:

- Дебет 98-1 Кредит 90-1 - суммы, ранее учтенные как доходы будущих периодов, получены в рамках обычной деятельности организации;
- Дебет 98-1 Кредит 91-1
- суммы, ранее учтенные как доходы будущих периодов, являются прочими доходами.

В промежуточной отчетности доходы будущих периодов, т.е. доходы (в том числе прочие доходы), полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются по строке 1530.

Рассмотрим, что может отражаться по указанной строке в отчетности в составе доходов будущих периодов.

С 01.01.2011 утратил силу п. 81 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, в котором содержалось определение доходов будущих периодов (пп. 19 п. 1 Приказа Минфина России от 24.12.2010 N 186н). Однако, Инструкция по применению Плана счетов не претерпела изменений. Понятие доходов будущих периодов продолжает использоваться, например, в ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», в Указаниях об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств. Необходимо также отметить, что Инструкция по применению Плана счетов устанавливает единые подходы к применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. Однако, принципы, правила и способы ведения организациями бухгалтерского учета отдельных активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др., в том числе признания, оценки, группировки, устанавливаются другими документами: Положениями по

бухгалтерскому учету (ПБУ), методическими указаниями и другими нормативными актами по вопросам бухгалтерского учета. Согласно содержания Письма Минфина России от 15.03.2001 N 16-00-13/05 «О применении нового Плана счетов бухгалтерского учета» абзаца 3 «определено место Плана счетов бухгалтерского учета в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации как документа, не носящего нормативно - правовой характер». В связи с этим в бухгалтерской отчетности является обоснованным отражение по строке 1530 "Доходы будущих периодов" только:

- бюджетных средств, направленных коммерческой организацией на финансирование расходов (п. 9 ПБУ 13/2000);

- не использованных на конец отчетного периода остатков средств целевого бюджетного финансирования, предоставленного организации, учитываемых на счете 86 "Целевое финансирование" (п. 20 ПБУ 13/2000, Инструкция по применению Плана счетов);

- первоначальной стоимости безвозмездно полученных основных средств (п. 29 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств) <\*>;

- разницы между общей суммой лизинговых платежей согласно договору лизинга и стоимостью лизингового имущества (п. 4 Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга).

По мнению специалистов компании «Консультант Плюс», в аналогичном порядке отражаются в отчетности и средства целевого финансирования, полученные в виде грантов, технической помощи (содействия) и т.п.

При заполнении строки 1530 "Доходы будущих периодов" бухгалтерского баланса организации - получатели государственных субсидий, а также организации-лизингодатели используют данные о кредитовом сальдо по счету 98 и о кредитовом остатке по счету 86 (в части целевого бюджетного финансирования и средств целевого финансирования, полученных в виде грантов, технической помощи (содействия) и т.п.) на отчетную дату.

В общем случае показатели по строке 1530 "Доходы будущих периодов" на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему, переносятся из бухгалтерского баланса за предыдущий год.

Для рассмотрения вопросов учета по счету 97 «Расходы будущих периодов» рекомендуются ситуации из ИБ "Корреспонденция счетов", разработанные специалистами «Консультант Плюс». Ситуации систематизированы:

- Расходы по неравномерному производимому ремонту основных средств
- Расходы на приобретение лицензий и разрешений, сертификацию продукции, работ и услуг
- Расходы на приобретение неисключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, экземпляров программ для ЭВМ
- Расходы на страхование
- Расходы на приобретение права аренды
- Расходы на рекламу
- Суммы дисконта по выданным векселям и облигациям
- Иные расходы будущих периодов

По счету 98 «Доходы будущих периодов» рекомендуются ситуации, систематизированные по разделам:

- Доходы, полученные в счет будущих периодов
- Безвозмездные поступления
  - Учет целевых бюджетных средств
  - Учет прочих безвозмездных поступлений
- Доход в виде разницы между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей

### **13.5. Резервы предстоящих расходов**

Резервирование играет важную роль в формировании финансового результата, поскольку позволяет распределить во времени затраты, относящиеся к нескольким отчетным периодам. Российское законодательство в этой части недавно претерпело существенное изменение: новый порядок начисления резервов, представленный в ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы", максимально приближен к позиции МСФО по данному вопросу, а именно: устранены существовавшие терминологические различия в определении оценочных и условных обязательств, уравнены подходы к созданию отдельных видов резервов.

Учету резервов посвящен Международный стандарт (IAS) 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы". В Стандарте рассматриваются резервы под будущие расходы компании - оценочные обязательства, которые отражаются в разделе "Обязательства отчета о финансовом положении организаций".

МСФО (IAS) 37 определяет резерв (оценочные обязательства) как обязательство с неопределенной суммой или неопределенным временем исполнения.

В Принципах (Концепции) МСФО понятие обязательства толкуется как текущая задолженность, возникшая вследствие прошлых событий, урегулирование которой приведет к оттоку экономической выгоды. Помимо этого для признания любого элемента отчетности необходима его достоверная оценка. Все эти критерии признания должны быть соблюдены при признании оценочных обязательств.

Для признания оценочного обязательства в отчетности используется критерий высокой вероятности осуществления будущих расходов (обычно 50 и более процентов). МСФО (IAS) 37 между тем указывает, что ситуации с невозможностью достоверной оценки крайне редки.

Событие низкой вероятности осуществления, соответственно, рассматривается как условное обязательство (требование), которое не отражается в отчетности, но в отношении которого раскрывается дополнительная информация. Условным обязательством может являться также существующая обязанность организации, сумма которой не может быть оценена с достаточной достоверностью. Это также может быть возможная обязанность, наступление которой зависит от будущих событий. Однако все эти признаки свидетельствуют об отсутствии основания для признания оценочного обязательства.

Описанные выше признаки оценочных и условных обязательств (требований) содержатся и в отечественном ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (пп. 4-9) и полностью соответствуют МСФО (IAS) 37.

Аналогично МСФО (IAS) 37 ПБУ 8/2010 не распространяется на оценочные резервы, цель которых - корректировка текущей стоимости активов и обязательств: например, резерв по сомнительным долгам, резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов. Порядок учета таких резервов регулируется в РСБУ ПБУ 21/2008 "Изменения оценочных значений". Также не рассматриваются в указанных стандартах резервы, формируемые из нераспределенной прибыли компаний.

ПБУ 8/2010 фактически закрепляет обязанность по признанию оценочных обязательств в бухгалтерском учете. Более раннее Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, в редакции, применявшейся до 1 января 2011 г., предусматривало лишь право организаций на создание резервов (пп 70 и 72). Содержащийся в документе подход успел сформировать общий стереотип, заключающийся в том, что резервирование для целей бухгалтерского учета является делом добровольным.



Однако компаниям не следует забывать о принципах подготовки отчетности. Российская бухгалтерская отчетность, как и отчетность, подготовленная по правилам МСФО, должна отвечать требованиям полноты и достоверности и быть максимально информативной для заинтересованных пользователей. Условием создания такой отчетности является тщательная проработка компаниями учетной политики в зависимости от видов осуществляемой деятельности и используемых бизнес-процессов.

К резервам предстоящих расходов относятся суммы:

- предстоящей оплаты отпусков (включая платежи на социальное страхование и обеспечение) работникам организации;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- на ремонт основных средств;
- предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу предназначен счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

Резервирование тех или иных сумм отражается по кредиту счета 96 "Резервы предстоящих расходов" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу.

Фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, относятся в дебет счета 96 "Резервы предстоящих расходов" в корреспонденции, в частности, со счетами 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - на суммы оплаты труда работникам за время отпуска и ежегодного вознаграждения за выслугу лет; 23

"Вспомогательные производства" - на стоимость ремонта основных средств, произведенного подразделением организации, и др.

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

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

Счет 96 "Резервы предстоящих расходов" корреспондирует со счетами:

по дебету: 23 Вспомогательные производства, 28 Брак в производстве, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 51 Расчетные счета, 52 Валютные счета, 69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению, 70 Расчеты с персоналом по оплате труда, 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, 91 Прочие доходы и расходы, 97 Расходы будущих периодов, 99 Прибыли и убытки;

по кредиту: 08 Вложения во внеоборотные активы, 20 Основное производство, 23 Вспомогательные производства, 25 Общепроизводственные расходы, 26 Общехозяйственные расходы, 29 Обслуживающие производства и хозяйства, 44 Расходы на продажу 97 Расходы будущих периодов.

С 2012 г. налогоплательщики вправе формировать резерв предстоящих расходов на НИОКР в порядке, установленном ст. 267.2 НК РФ. Решение о создании такого резерва должно быть закреплено в учетной политике налогоплательщика (п.2 ст. 267.2 НК РФ).

Резерв для реализации каждой утвержденной программы может создаваться на срок, в течение которого планируется проводить соответствующие НИОКР, но не более двух лет. Размер резерва не может превышать планируемые расходы (смету) на реализацию соответствующей программы. При этом данная смета может включать только затраты, указанные в пп. 1-5 п. 2 ст. 262 НК РФ. В п.3 ст. 267.2 НК РФ приведена формула расчета предельного размера отчислений в

резерв. Эти отчисления признаются в прочих расходах на последнее число отчетного (налогового) периода (п. 4 ст. 267.2) и пп. 39.3 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Согласно п.5 ст. 267.2 НК РФ при создании резерва затраты на НИОКР налогоплательщик производит за счет такого резерва. Если созданного резерва оказалось недостаточно, сумма превышения фактических расходов над суммой резерва учитывается согласно ст. 262 НК РФ. Не использованную в течение установленного налогоплательщиком срока сумму резерва нужно включить во внереализационные доходы того отчетного (налогового) периода, в котором были произведены соответствующие отчисления (п.5 ст. 267.2 НК РФ).

В соответствии со ст. 267.3 НК РФ (часть вторая) «Расходы на формирование резервов предстоящих расходов некоммерческих организаций» налогоплательщики - некоммерческие организации, кроме созданных в форме государственной корпорации, государственной компании, объединения юридических лиц, вправе создавать резерв предстоящих расходов, связанных с ведением предпринимательской деятельности и учитываемых при определении налоговой базы. При этом налогоплательщик самостоятельно принимает решение о создании резерва предстоящих расходов и определяет в учетной политике для целей налогообложения виды расходов, в отношении которых создается указанный резерв.

В случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва предстоящих расходов, списание расходов, в отношении которых сформирован указанный резерв, осуществляется за счет суммы созданного резерва.

Размер создаваемого резерва предстоящих расходов определяется на основании разработанных и утвержденных налогоплательщиком смет расходов на срок, не превышающий три календарных года.

Сумма отчислений в резерв включается в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода. Предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов не может превышать 20 процентов от

суммы доходов отчетного (налогового) периода, учитываемых при определении налоговой базы. При этом, если налогоплательщиком сформирован резерв предстоящих расходов на осуществление расходов, предусмотренных несколькими сметами расходов, налогоплательщик самостоятельно в налоговом учете распределяет сумму отчислений в резерв между сметами расходов.

Сумма резерва, не полностью использованная налогоплательщиком для осуществления расходов, предусмотренных сметой расходов, подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика на последнее число налогового (отчетного) периода, на который приходится дата окончания сметы расходов.

В случае, если сумма созданного резерва оказалась меньше фактических расходов, в отношении которых сформирован резерв, разница между указанными суммами включается в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы.

В соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 N 49, при инвентаризации резервов предстоящих расходов и платежей проверяется правильность и обоснованность созданных в организации резервов: на предстоящую оплату отпусков работникам; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; на выплату вознаграждений по итогам работы организации за год; расходов на ремонт основных средств; производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; предстоящих затрат по ремонту предметов проката и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации и отраслевыми особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденными в установленном порядке.

Резерв на предстоящую оплату предусмотренных законодательством очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков работникам, отражаемый в годовом балансе, должен быть уточнен, исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднедневной суммы расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка) и обязательных отчислений в Фонд социального страхования Российской Федерации, Пенсионный фонд Российской Федерации, Государственный фонд занятости Российской Федерации и на медицинское страхование.

Резервы, созданные на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год, уточняются в порядке, аналогичном для резерва на предстоящую оплату отпусков работникам. В балансе по состоянию на 1 января следующего за отчетным года данных о резерве на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет может не быть, если эта выплата производится до истечения отчетного года.

В случае превышения фактически начисленного резерва над суммой подтвержденного инвентаризацией расчета в декабре отчетного года производится сторнировочная запись издержек производства и обращения, а в случае недоначисления делается дополнительная запись по включению дополнительных отчислений в издержки производства и обращения.

При инвентаризации резерва расходов на ремонт основных средств (включая арендованные объекты) следует иметь в виду, что излишне зарезервированные суммы в конце года сторнируются.

В случаях, предусмотренных отраслевыми особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), когда окончание ремонтных работ по объектам с длительным сроком их производства происходит в следующем за отчетным году, остаток резерва на ремонт основных средств не сторнируется. По окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва относится на финансовые результаты отчетного периода.

В тех случаях, когда в организации с сезонным характером производства сумма расходов на обслуживание производства и управление им, включенная в фактическую себестоимость выпущенной продукции по установленным в организации нормам, превышает фактические затраты, образовавшаяся разница резервируется как предстоящие расходы. Инвентаризационная комиссия проверяет обоснованность расчета и при необходимости может предложить скорректировать нормы затрат. Остатка на конец года по этому резерву не должно быть.

Инвентаризация резерва сомнительных долгов, созданного у организации, применяющей метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) по мере отгрузки товаров (выполнения работ, услуг) и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов, заключается в проверке обоснованности сумм, которые не погашены в сроки, установленные договорами, и не обеспечены соответствующими гарантиями.

При образовании других разрешенных в установленном порядке резервов на покрытие каких-либо других предполагаемых расходов и убытков инвентаризационная комиссия проверяет правильность их расчета и обоснованность на конец отчетного года.

Для рассмотрения ситуаций по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» в ИБ «Корреспонденция счетов» в СПС «Консультант Плюс» рекомендуется выбрать учетный период и соответствующий раздел:

До 01.01.2011:

- Резерв на предстоящую оплату отпусков
- Резерв на ремонт основных средств
- Резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание
- Резервы, созданные в связи с признанием условных обязательств
- Иные резервы предстоящих расходов

С 01.01.2011:

- Оценочное обязательство в отношении гарантийных ремонтов и гарантийного обслуживания
- Оценочное обязательство в связи с предстоящей оплатой отпусков
- Иные оценочные обязательства

## ГЛАВА 13. ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА

В особую группу Плана счетов выделены так называемые забалансовые счета. К ним относятся средства, не принадлежащие организации, а временно находящиеся в пользовании или распоряжении. К ним также относятся условные права и обязательства.

Временно находящиеся в пользовании или распоряжении могут быть товарно-материальные ценности на ответственном хранении, арендованные основные средства, средства в переработке и т.п.

Под условными ценностями понимаются бланки строгой отчетности, используемые для оформления некоторых операций, например, марки для сбора паевых взносов в потребительских обществах, членских взносов в общественных организациях. К условным расчетам относятся расчеты с неплатежеспособными дебиторами по списанной в убыток задолженности. Такая задолженность учитывается за балансом определенный период, в течение которого она может быть взыскана с должника, если изменится его материальное положение и он будет платежеспособным.

Все операции, затрагивающие забалансовые счета, отражаются не двойной записью в дебете одного и кредите другого счета, а односторонней записью только в дебете или кредите соответствующего забалансового счета. В этом случае нет записи в корреспонденции с другим счетом. Например, поступление материалов на ответственное хранение записывается только по дебету забалансового счета "Товарно-материальные ценности, принятые на

ответственное хранение", а их выбытие - только по кредиту этого счета. Порядок ведения учета на забалансовых счетах обусловлен тем, что операции с ценностями, записанными на этих счетах, не связаны с движением средств, отражаемых в балансе организации.

Приведем схему забалансового счета.

Схема забалансового счета

Дебет	Кредит
<b>Оборот</b> – поступление(увеличение) не принадлежащих организации ценностей и увеличение обязательств по их возврату. <b>Сальдо</b> –наличие ценностей, находящихся у организации на ответственном хранении или во временном пользовании, а также существующий долг по этим ценностям их владельцам	Оборот-выбытие(уменьшение) не принадлежащих организации ценностей и уменьшение обязательств по их возврату владельцам

Рассмотрим бухгалтерский учет на забалансовых счетах.

Счет 001 "Арендованные основные средства" предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, арендованных организацией.

Арендованные основные средства учитываются на счете 001 "Арендованные основные средства" в оценке, указанной в договорах на аренду.

Аналитический учет по счету 001 "Арендованные основные средства" ведется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя). Арендованные основные средства,



находящиеся за пределами Российской Федерации, учитываются на счете 001 "Арендованные основные средства" обособленно.

Счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение.

Организации-покупатели учитывают на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" ценности, принятые на хранение, в случаях: получения от поставщиков товарно-материальных ценностей, по которым организация на законных основаниях отказалась от акцепта счетов платежных требований и их оплаты; получения от поставщиков неоплаченных товарно-материальных ценностей, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты; принятия товарно-материальных ценностей на ответственное хранение по прочим причинам. Организации-поставщики учитывают на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" оплаченные покупателями товарно-материальные ценности, которые оставлены на ответственном хранении, оформленные сохранными расписками, но не вывезенные по причинам, не зависящим от организаций. Товарно-материальные ценности учитываются на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" в ценах, предусмотренных в приемосдаточных актах или в счетах платежных требованиях.

Аналитический учет по счету 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" ведется по организациям-владельцам, по видам, сортам и местам хранения.

Счет 003 "Материалы, принятые в переработку" предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья и материалов заказчика, принятых в переработку (давальческое сырье), не оплачиваемых организацией-изготовителем. Учет затрат по переработке или доработке сырья и материалов ведется на счетах учета затрат на производство, отражающих связанные с этим

затраты (за исключением стоимости сырья и материалов заказчика). Сырье и материалы заказчика, принятые в переработку, учитываются на счете 003 "Материалы, принятые в переработку" по ценам, предусмотренным в договорах.

Аналитический учет по счету 003 "Материалы, принятые в переработку" ведется по заказчикам, видам, сортам сырья и материалов и местам их нахождения.

Счет 004 "Товары, принятые на комиссию" предназначен для обобщения информации о наличии и движении товаров, принятых на комиссию в соответствии с договором. Этот счет используется организациями-комиссионерами.

Товары, принятые на комиссию, учитываются на счете 004 "Товары, принятые на комиссию" в ценах, предусмотренных в приемосдаточных актах.

Аналитический учет по счету 004 "Товары, принятые на комиссию" ведется по видам товаров и организациям (лицам) - комитентам.

Счет 005 "Оборудование, принятое для монтажа" предназначен для обобщения информации о наличии и движении всех видов оборудования, полученного организацией от заказчика для монтажа. Этот счет используется организациями-подрядчиками.

Оборудование учитывается на счете 005 "Оборудование, принятое для монтажа" в ценах, указанных заказчиком в сопроводительных документах.

Аналитический учет по счету 005 "Оборудование, принятое для монтажа" ведется по отдельным объектам или агрегатам.

Счет 006 "Бланки строгой отчетности" предназначен для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности - квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломов, различные абонементы, талоны, билеты, бланки товарно-сопроводительных документов и т.п.

Бланки строгой отчетности учитываются на счете 006 "Бланки строгой отчетности" в условной оценке.

Аналитический учет по счету 006 "Бланки строгой отчетности" ведется по каждому виду бланков строгой отчетности и местам их хранения.

Счет 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов" предназначен для обобщения информации о состоянии дебиторской задолженности, списанной в убыток вследствие неплатежеспособности должников. Эта задолженность должна учитываться за балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должников.

На суммы, поступившие в порядке взыскания ранее списанной в убыток задолженности, дебетуются счета 50 "Касса", 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета" в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы". Одновременно на указанные суммы кредитуются забалансовый счет 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов".

Аналитический учет по счету 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов" ведется по каждому должнику, чья задолженность списана в убыток, и каждому списанному в убыток долгу.

Счет 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные" предназначен для обобщения информации о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей, а также обеспечений, полученных под товары, переданные другим организациям (лицам).

В случае, если в гарантии не указана сумма, то для бухгалтерского учета она определяется исходя из условий договора.

Суммы обеспечений, учтенные на счете 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные", списываются по мере погашения задолженности.

Аналитический учет по счету 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные" ведется по каждому полученному обеспечению.

Счет 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные" предназначен для обобщения информации о наличии и движении выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей. В случае, если в гарантии не указана сумма, то для бухгалтерского учета она определяется исходя из условий договора.

Суммы обеспечений, учтенные на счете 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные", списываются по мере погашения задолженности.

Аналитический учет по счету 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные" ведется по каждому выданному обеспечению.

Счет 010 "Износ основных средств" предназначен для обобщения информации о движении сумм износа по объектам жилищного фонда, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п.), а также у некоммерческих организаций по объектам основных средств. Начисление износа по указанным объектам производится в конце года по установленным нормам амортизационных отчислений.

При выбытии отдельных объектов (включая продажу, безвозмездную передачу и т.п.) сумма износа по ним списывается со счета 010 "Износ основных средств".

Аналитический учет по счету 010 "Износ основных средств" ведется по каждому объекту.

Счет 011 "Основные средства, сданные в аренду" предназначен для обобщения информации о наличии и движении объектов основных средств, сданных в аренду, если по условиям договора аренды имущество должно учитываться на балансе арендатора (нанимателя).

Основные средства, сданные в аренду, учитываются на счете 011 "Основные средства, сданные в аренду" в оценке, указанной в договорах аренды.

Аналитический учет по счету 011 "Основные средства, сданные в аренду" ведется по арендаторам, по каждому объекту основных средств, сданных в аренду. Основные средства, сданные в аренду, находящиеся за пределами Российской Федерации, учитываются на счете 011 "Основные средства, сданные в аренду" обособленно.

С целью формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, повышения прозрачности деятельности организации в годовую бухгалтерскую отчетность организации Минфином РФ (см. документ «ИНФОРМАЦИЯ» от 22 июня 2011 г. N ПЗ-5/2011 « О раскрытии информации о забалансовых статьях в годовой бухгалтерской отчетности организации») включены следующие дополнительные показатели и пояснения о забалансовых статьях (в случае их существенности):

- Информация об условных обязательствах организации
- Информация, связанная с признанными в бухгалтерском балансе обязательствами
- Информация, связанная с признанными в бухгалтерском балансе активами
- Информация о финансовых инструментах срочных сделок

В соответствии с указанным документом дополнительные показатели и пояснения о забалансовых статьях приводятся в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Раскрытию в бухгалтерской отчетности подлежит также иная существенная информация о забалансовых статьях, необходимая для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в финансовом положении. При этом раскрываемая информация может являться существенной не только с точки зрения ее стоимостной оценки, но и характера ее взаимосвязи с

существенными показателями, раскрываемыми в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках.

В связи с обязательностью процедуры инвентаризации, которую необходимо проводить всем организациям в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. Приказом Минфина РФ ОТ 13.06.95 № 49 (ред. от 08.11.2010), инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств. Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам. При этом сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации. На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Все процедуры инвентаризации имущества, учтенного на забалансовых счетах проводятся в соответствии с названными Методическими указаниями.

Для изучения темы рекомендуются:

- Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" (раздел: Забалансовые счета)

- Путеводитель по ИБ «Корреспонденция счетов» СПС «Консультант Плюс» (рассматриваются ситуации по видам счетов).

## **ГЛАВА 15. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ИМУЩЕСТВА И ФИНАНСОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ**

Под имуществом организации понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы, а под финансовыми обязательствами - кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы.

В Федеральном законе № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» в статье 11 подчеркивается о необходимости проведения инвентаризации имущества. В пункте 3 Закона отмечается, что . «Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами».

Законом N 402-ФЗ не регламентируется отражение в бухгалтерском учете результатов инвентаризации. Отмечено, что выявленные расхождения подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

Порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации и оформления ее результатов установлены Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010)- далее – Методические указания).

С 1 января 2011 года вступила в силу новая редакция Методических указаний

В соответствии с Методическими указаниями инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств. Кроме того, инвентаризации подлежат

производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Следует отметить, что Методические указания распространяются на организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (кроме банков), включая организации, основная деятельность которых финансируется за счет средств бюджета.

В соответствии с Методическими указаниями инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально ответственному лицу.

Инвентаризация драгоценных металлов и драгоценных камней проводится в соответствии с Инструкцией о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использовании и обращении

Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств.

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации проведение инвентаризаций обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года).

Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов - один раз в пять лет. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;



- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

При коллективной (бригадной) материальной ответственности инвентаризации проводятся при смене руководителя коллектива (бригадира), при выбытии из коллектива (бригады) более пятидесяти процентов его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, кроме отдельных случаев.

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

Руководитель организации утверждает персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.). В состав комиссии можно также включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций. Важным моментом является то, что отсутствие хотя бы

одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

До начала проверки фактического наличия имущества должна быть проведена определенная работа:

-инвентаризационной комиссии необходимо получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств

-председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием "до инвентаризации на "... (дата)", что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным

-материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее, чем в двух экземплярах. Примерные формы описей и актов приведены в приложениях к Методическим указаниям.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

При инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличают, и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к описи.

Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом. Описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток.

Наименования инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете. На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны. Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем

зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются. На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц принявший имущество расписывается в описи в получении, а сдавший - в сдаче этого имущества.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

В тех случаях, когда материально ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т.п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия осуществляет проверку указанных

фактов и в случае их подтверждения производит исправление выявленных ошибок в установленном порядке.

Для оформления инвентаризации необходимо применять формы первичной учетной документации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, рекомендуемые в Методических указаниях.

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т.п., где проводилась инвентаризация.

Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации, проводимые в межинвентаризационные периоды, осуществляются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя организации.

Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций оформляются актом в соответствии с приложением 3 Методических указаний и регистрируются в книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций в соответствии с приложением 4 Методических указаний.

Отражение в бухгалтерском учете информации о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей (включая денежные средства), выявленных в процессе их заготовления, хранения и продажи, производится в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н на счете 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей").

Для отражения сумм недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей (включая денежные средства), выявленных в процессе их заготовления, хранения и продажи, независимо от того, подлежат они отнесению на счета учета

затрат на производство (расходов на продажу) или виновных лиц, - предназначен счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". При этом потери ценностей, возникшие в результате стихийных бедствий, относятся на счет 99 "Прибыли и убытки" как убытки отчетного года (некомпенсированные потери от стихийных бедствий).

По дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" приводятся:

- по недостающим или полностью испорченным товарно-материальным ценностям - их фактическая себестоимость;
- по недостающим или полностью испорченным основным средствам - их остаточная стоимость (первоначальная стоимость за минусом суммы начисленной амортизации);
- по частично испорченным материальным ценностям - сумма определившихся потерь и т.п.

По недостачам и порче ценностей записи производятся по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" с кредита счетов учета названных ценностей.

Когда покупателем при приемке ценностей, поступивших от поставщиков, выявляется недостача или порча, то сумму недостачи в пределах предусмотренных в договоре величин покупатель относит при оприходовании ценностей в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" с кредита счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", а сумму потерь сверх предусмотренных в договоре величин, предъявленную поставщикам или транспортной организации, - в дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет "Расчеты по претензиям") с кредита счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". При отказе судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортной организации сумма, ранее отнесенная в дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет "Расчеты по претензиям"), списывается на счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

При вынесении судом решения о взыскании с поставщика сумм недостач и потерь ценностей сверх предусмотренных в договоре величин в бухгалтерском учете поставщика сумма продажи, ранее отраженная по дебету счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" или 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и кредиту счета 90 "Продажи", сторнируется на взысканную покупателем сумму недостач и потерь. Одновременно указанная сумма отражается обычной записью по дебету счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" или 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". При перечислении сумм покупателю счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" дебетуется в корреспонденции со счетом 51 "Расчетные счета". Поставщик должен также сторнировать обороты по дебету счета 90 "Продажи" и кредиту счета 43 "Готовая продукция". Восстановленная таким образом на счете 43 "Готовая продукция" сумма списывается затем в дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

По кредиту счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отражается списание:

- недостач и порчи ценностей в пределах предусмотренных в договоре величин - на счета учета материальных ценностей (когда они выявлены при заготовлении) или в пределах норм естественной убыли - затрат на производство и расходов на продажу (когда они выявлены при хранении или продаже);

- недостач ценностей сверх величин (норм) убыли, потерь от порчи - в дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба");

- недостач ценностей сверх величин (норм) убыли и потерь от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостач товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, - на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

По кредиту счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отражаются суммы в размерах и величинах, принятых на учет по дебету указанного счета. При этом на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) списываются недостающие или испорченные материальные ценности по их фактической себестоимости.

При взыскании с виновных лиц стоимости недостающих ценностей разница между стоимостью недостающих ценностей, зачисленной на счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", и их стоимостью, отраженной на счете 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей", относится в кредит счета 98 "Доходы будущих периодов". По мере взыскания с виновного лица причитающейся с него суммы указанная разница списывается со счета 98 "Доходы будущих периодов" в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы".

Недостачи ценностей, выявленные в отчетном году, но относящиеся к прошлым отчетным периодам, признанные материально ответственными лицами или на которые имеются решения суда о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов". Одновременно на эти суммы дебетуется счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба") и кредитуется счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". По мере погашения задолженности кредитуется счет 91 "Прочие доходы и расходы" и дебетуется счет 98 "Доходы будущих периодов".

Выявленные при инвентаризации недостача имущества и его порча отражаются на счетах бухгалтерского учета в порядке, установленном в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н.



Для изучения практических ситуаций по результатам инвентаризации (недостачи имущества, порчи и т.п.) необходимо обратиться к Информационному Банку (ИБ) "Корреспонденция счетов" СПС «Консультант Плюс».

## **ГЛАВА 16. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ**

### **16.1. Законодательная и нормативная база по бухгалтерской отчетности**

Бухгалтерская отчетность организации - это система обобщения учетных данных.

Законодательная и нормативная база по бухгалтерской отчетности организаций включает следующие основные документы:

- Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (вступил в силу с 1 января 2013 г.)

- Постановление Правительства Российской Федерации от 25.02.2011 №107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Рязъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации»

- Приказ Минфина России от 25.11.2011 №160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Рязъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации»

- Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации

- Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)

- Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 04.12.2012) "О формах бухгалтерской отчетности организаций"

- "Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях"

- Федеральный закон от 26.12.1995 N 208-ФЗ (ред. от 28.07.2012) "Об акционерных обществах" (Статья 88. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность общества)

- Закон РФ от 19.06.1992 N 3085-1 (ред. от 23.04.2012) "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации" (Статья 26. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность потребительского общества).

## **16.2. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности**

В соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ (далее: Законом № 402-ФЗ), вступающим в силу с 1 января 2013 года, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случаев, установленных этим Федеральным законом, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации, за исключением случаев, установленных этим Федеральным законом и иными федеральными законами, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.

Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением случаев, установленных этим Федеральным законом, устанавливается федеральными стандартами.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора устанавливается в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности Центрального банка Российской Федерации устанавливается Федеральным законом от 10 июля 2002 года N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)".

Особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица определены статьей 16 Закона № 402-ФЗ. Так, последним отчетным годом для реорганизуемого юридического лица, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, является период с 1 января года, в котором произведена государственная регистрация последнего из возникших юридических лиц, до даты такой государственной регистрации.

При реорганизации юридического лица в форме присоединения последним отчетным годом для юридического лица, которое присоединяется к другому юридическому лицу, является период с 1 января года, в котором внесена запись в Единый государственный реестр юридических лиц о прекращении деятельности присоединенного юридического лица, до даты ее внесения.

Реорганизуемое юридическое лицо составляет последнюю бухгалтерскую (финансовую) отчетность на дату, предшествующую дате государственной регистрации последнего из возникших юридических лиц (дате внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица).

Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность должна включать данные о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения передаточного акта (разделительного баланса) до даты государственной регистрации последнего из возникших юридических лиц (даты внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица).

Первым отчетным годом для возникшего в результате реорганизации юридического лица, за исключением организаций государственного сектора, является период с даты его государственной регистрации по 31 декабря года, в котором произошла реорганизация, включительно, если иное не установлено федеральными стандартами.

Возникшее в результате реорганизации юридическое лицо, за исключением организаций бюджетной сферы, должно составить первую бухгалтерскую (финансовую) отчетность по состоянию на дату его государственной регистрации, если иное не установлено федеральными стандартами.

Первая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на основе утвержденного передаточного акта (разделительного баланса) и данных о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения передаточного акта (разделительного баланса) до даты государственной регистрации возникших в результате реорганизации юридических лиц, за исключением организаций государственного сектора (даты внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица).

Порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности организации государственного сектора, возникшей в результате реорганизации, устанавливается уполномоченным федеральным органом.

Особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица определены статьей 17 Закона № 402-ФЗ.

Отчетным годом для ликвидируемого юридического лица является период с 1 января года, в котором в Единый государственный реестр юридических лиц внесена запись о ликвидации, до даты внесения такой записи.

Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность ликвидируемого юридического лица составляется ликвидационной комиссией (ликвидатором) либо арбитражным управляющим, если юридическое лицо ликвидируется вследствие признания его банкротом.

Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на дату, предшествующую дате внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации юридического лица.

Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на основе утвержденного ликвидационного баланса и данных о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения ликвидационного баланса до даты внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации юридического лица.

### **16.3. Отчетный период, адреса и сроки представления бухгалтерской отчетности**

Отчетным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (отчетным годом) является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица. Данное положение не применяется при изменении типа государственного (муниципального) учреждения.

Первым отчетным годом является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по 31 декабря того же календарного года включительно, если иное не предусмотрено настоящим Федеральным законом и (или) федеральными стандартами.

В случае, если государственная регистрация экономического субъекта, за исключением кредитной организации, произведена после 30 сентября, первым отчетным годом является, если иное не установлено экономическим субъектом, период с даты государственной регистрации по 31 декабря календарного года, следующего за годом его государственной регистрации, включительно.

Отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

Первым отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

Датой, на которую составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность (отчетной датой), является последний календарный день отчетного периода, за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица.

Организациям необходимо представлять Обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Обязанные составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность экономические субъекты, за исключением организаций государственного сектора и Центрального банка Российской Федерации, представляют по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации.

Обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода.

Обязательные экземпляры бухгалтерской (финансовой) отчетности составляют государственный информационный ресурс. Заинтересованным лицам обеспечивается доступ к указанному государственному информационному ресурсу, за исключением случаев, когда в интересах сохранения государственной тайны такой доступ должен быть ограничен.

Порядок представления обязательного экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также правила пользования (включая плату за пользование, если иное не предусмотрено другими федеральными законами) государственным информационным ресурсом, предусмотренным Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», утверждаются федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по

выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере государственной статистической деятельности.

Порядок публикации бухгалтерской отчетности устанавливается Министерством финансов Российской Федерации и органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

Бухгалтерская отчетность является открытой для пользователей - учредителей (участников), инвесторов, кредитных организаций, кредиторов, покупателей, поставщиков и др. Организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью и обязана обеспечить представление годовой бухгалтерской отчетности каждому учредителю (участнику) в сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

Датой представления бухгалтерской отчетности для организации считается день ее почтового отправления или день фактической передачи ее по принадлежности. Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления бухгалтерской отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

#### **16.4.Международные стандарты финансовой отчетности**

Разработка и внедрение международных стандартов финансовой отчетности является составной частью «Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности», утв. Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 N 283.

Целью реформирования системы бухгалтерского учета является приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями

рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности. Для реализации цели были определены задачи, основными из которых являются:

-формирование системы стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;

-обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне.

В этой связи переход к международным стандартам бухгалтерского учета невозможен без активного сотрудничества как с соответствующими специализированными международными организациями, так и с национальными.

Таким образом старт реализации Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности был дан еще в 1998 году.

Постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 N 107 (ред. от 27.01.2012) "Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации" утверждено Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации. Указанное Положение устанавливает порядок признания для применения на территории Российской Федерации Международных стандартов финансовой отчетности (далее - международные стандарты) и Разъяснений международных стандартов, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности (далее - Фонд).

В состав международных стандартов и Разъяснений международных стандартов (далее - документы международных стандартов), подлежащих признанию в порядке, установленном Положением, входят принимаемые Фондом:

- а) международные стандарты;
- б) Разъяснения международных стандартов;



в) изменения, которые вносятся в международные стандарты и их Разъяснения;

г) иные документы, определенные Фондом в качестве неотъемлемой части международных стандартов и (или) их Разъяснений.

Под признанием документов международных стандартов понимается процесс принятия решения о введении каждого документа международных стандартов в действие на территории Российской Федерации, заключающийся в последовательном осуществлении следующих действий:

- а) официальное получение от Фонда документа международных стандартов;
- б) экспертиза применимости документа международных стандартов на территории Российской Федерации (далее - экспертиза);
- в) принятие решения о введении документа международных стандартов в действие на территории Российской Федерации;
- г) опубликование документа международных стандартов.

Признанию для применения на территории Российской Федерации подлежат документы международных стандартов на русском языке.

Документ международных стандартов признается подлежащим применению на территории Российской Федерации, если он обеспечивает выполнение задачи, предусмотренной Федеральным законом "О бухгалтерском учете".

В Положении предусмотрено поэтапное вступление в силу каждого признанного документа международных стандартов на территории Российской Федерации. При этом на I этапе признанный документ международных стандартов вступает в силу на территории Российской Федерации для добровольного применения организациями в сроки, определенные в этом документе, но не ранее его официального опубликования. На II этапе признанный документ международных стандартов вступает в силу на территории Российской Федерации для обязательного применения организациями в сроки, определенные в этом документе.

Положением также определено прекращение действия признанного документа международных стандартов на территории Российской Федерации.

О введении в действие на территории Российской Федерации Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности был издан соответствующий приказ Минфина РФ от 25.11.2011 N 160Н. В соответствии с этим приказом решено ввести 37 Международных стандартов финансовой отчетности и 26 Разъяснений по ним.

Для введение в действие на территории Российской Федерации были предложены следующие Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности:

1)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности";

2)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 "Запасы";

3)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 "Отчет о движении денежных средств";

4)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки";

5)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 "События после окончания отчетного периода";

6)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11 "Договоры на строительство";

7)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 "Налоги на прибыль";

8)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные средства";

9)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 "Аренда";

10)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 "Выручка";

- 11)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 "Вознаграждения работникам";
- 12)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 "Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи";
- 13)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 "Влияние изменений обменных курсов валют";
- 14)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 "Затраты по займам";
- 15)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 24 "Раскрытие информации о связанных сторонах";
- 16)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 26 "Учет и отчетность по пенсионным планам";
- 17)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 27 "Консолидированная и отдельная финансовая отчетность";
- 18)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 "Инвестиции в ассоциированные предприятия";
- 19)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 29 "Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике";
- 20)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 31 "Участие в совместном предпринимательстве";
- 21)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 "Финансовые инструменты: представление информации";
- 22)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 33 "Прибыль на акцию";
- 23)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 34 "Промежуточная финансовая отчетность";
- 24)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 "Обесценение активов";

25)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы";

26)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы";

27)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка";

28)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 "Инвестиционное имущество";

29)Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 "Сельское хозяйство";

30)Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 1 "Первое применение международных стандартов финансовой отчетности";

31)Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 2 "Платеж, основанный на акциях";

32)Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 "Объединения бизнеса";

33)Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 4 "Договоры страхования";

34)Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность";

35)Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 "Разведка и оценка запасов полезных ископаемых";

36)Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 7 "Финансовые инструменты: раскрытие информации";

37)Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8 "Операционные сегменты";

38)Разъяснение ПКР (SIC) 7 "Введение Евро";

- 39)Разъяснение ПКР (SIC) 10 "Государственная помощь - отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью";
- 40)Разъяснение ПКР (SIC) 12 "Консолидация предприятия специального назначения";
- 41)Разъяснение ПКР (SIC) 13 "Совместно контролируемые предприятия - немонетарные вклады участников совместного предпринимательства";
- 42)Разъяснение ПКР (SIC) 15 "Операционная аренда - стимулы";
- 43)Разъяснение ПКР (SIC) 25 "Налоги на прибыль - изменения налогового статуса предприятия или его акционеров";
- 44)Разъяснение ПКР (SIC) 27 "Анализ сущности сделок, имеющих юридическую форму аренды";
- 45)Разъяснение ПКР (SIC) 29 "Раскрытие информации - концессионные соглашения на предоставление услуг";
- 46)Разъяснение ПКР (SIC) 31 "Выручка - бартерные операции, включающие рекламные услуги";
- 47)Разъяснение ПКР (SIC) 32 "Нематериальные активы - затраты на веб-сайт";
- 48)Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 "Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах";
- 49)Разъяснение КРМФО (IFRIC) 2 "Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты";
- 50)Разъяснение КРМФО (IFRIC) 4 "Определение наличия в соглашении признаков договора аренды";
- 51)Разъяснение КРМФО (IFRIC) 5 "Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации";

52)Разъяснение КРМФО (IFRIC) 6 "Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке - рынке отходов электрического и электронного оборудования";

53)Разъяснение КРМФО (IFRIC) 7 "Применение подхода к пересчету статей финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 29 "Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике";

54)Разъяснение КРМФО (IFRIC) 9 "Повторная оценка встроенных производных инструментов";

55)Разъяснение КРМФО (IFRIC) 10 "Промежуточная финансовая отчетность и обесценение";

56)Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 "Концессионные соглашения на предоставление услуг";

57)Разъяснение КРМФО (IFRIC) 13 "Программы лояльности клиентов";

58)Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14 "МСФО (IAS) 19 - Предельная величина актива пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь";

59)Разъяснение КРМФО (IFRIC) 15 "Соглашения на строительство объектов недвижимости";

60)Разъяснение КРМФО (IFRIC) 16 "Хеджирование чистой инвестиции в иностранную операцию";

61)Разъяснение КРМФО (IFRIC) 17 "Распределение неденежных активов в пользу собственников";

62)Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18 "Передача активов от клиентов";

63) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 19 "Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами".

Таким образом общими усилиями российских специалистов и специалистами международных сообществ реализуется Национальная Программа

реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

## **Информационные источники**

В учебном пособии использованы законодательная и нормативная база документов СПС «Консультант Плюс», а также обзоры, справочные материалы и подборки по темам данного учебного пособия Информационного Банка, сделанные специалистами «Консультант Плюс»

Базой для подготовки данного учебного пособия послужило учебное пособие «Бухгалтерский учет», подготовленное для Компании «Консультант Плюс».



## Содержание

Предисловие.....	2
Глава 1.Состояние и развитие малого и среднего предпринимательства в России.....	3
1.1.Критерии отнесения юридических лиц и индивидуальных предпринимателей к субъектам малого и среднего предпринимательства.....	3
1.2.Государственная поддержка малого и среднего предпринимательства в России. Нормативно-правовая база.....	7
Глава 2.Основы бухгалтерского учета в предприятиях малого и среднего бизнеса.....	19
2.1.Предмет и метод бухгалтерского учета .....	19
2.2.Бухгалтерский баланс как метод отражения информации: структура, формирование, изменения .....	26
2.3.Формирование счетов бухгалтерского учёта и бухгалтерских записей. 31	
2.4.Документирование и документооборот в бухгалтерском учёте...47	
2.4.1.Необходимость и сущность документирования в бухгалтерском учете	47
2.4.2. Классификация документов .....	50
2.4.3.Требования к содержанию и оформлению документов	...55
2.4.4. Документооборот в бухгалтерском учете .....	57
2.4.5.Учетные регистры: виды, содержание и способы записей.....	62
Глава 3. Бухгалтерский учет субъектов малого и среднего предпринимательства.....	71
3.1.Основы организации бухгалтерского учета в малых и средних предприятиях.....	71
3.2.Учетная политика в малых и средних предприятиях.....	85
3.2.1.Формирование учетной политики.....	85
3.2.2.Изменение учетной политики.....	89
3.2.3.Раскрытие учетное политики.....	92

3.3. Формы бухгалтерского учета для субъектов малого и среднего предпринимательства.....	102
3.3.1. Общие положения.....	102
3.3.2. Бухгалтерский учет в малых предприятиях, применяющих единую журнально-ордерную форму счетоводства.....	108
3.3.2.1. Бухгалтерский учет по единой журнально-ордерной форме счетоводства.....	108
3.3.2.2. Бухгалтерский учет по единой журнально-ордерной форме счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций.....	109
3.3.3. Бухгалтерский учет с использованием упрощенных форм.....	115
3.3.3.1. Особенности бухгалтерского учета при кассовом методе учета доходов и расходов.....	116
3.3.3.2. Особенности бухгалтерского учета с использованием упрощенных форм.....	117
3.3.3.2.1. Форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.....	117
3.3.3.2.2. Простая форма бухгалтерского учета.....	119
3.3.3.2.2.1. Вариант простой формы бухгалтерского учета «GENERAL LEDGER».....	128
Глава 4. Учёт основных средств.....	130
4.1. Нормативная база. Определения.....	130
4.2. Оценка основных средств.....	136
4.3. Амортизация основных средств.....	140
4.4. Бухгалтерский учет амортизации основных средств.....	153
4.5. Восстановление основных средств.....	175
4.6. Аренда основных средств.....	178
4.7. Выбытие основных средств.....	183
4.8. Общая схема учета основных средств. Первичные документы.....	197
	1071

4.9. Инвентаризация основных средств.....	199
Глава 5. Аренда имущества. Финансовый лизинг.....	203
5.1. Общие положения об аренде.....	203
5.2. Финансовая аренда (финансовый лизинг).....	214
5.3. Бухгалтерский учет финансовой аренды (лизинга).....	227
Глава 6. Учёт нематериальных активов и финансовых вложений.....	240
6.1. Учёт и амортизация нематериальных активов.....	240
6.1.1. Общие положения.....	240
6.1.2. Первоначальная оценка нематериальных активов.....	247
6.1.3. Последующая оценка нематериальных активов.....	250
6.1.4. Амортизация нематериальных активов.....	253
6.1.5. Списание нематериальных активов.....	265
6.1.6. Учет операций связанных с предоставлением (получением) права использования нематериальных активов.....	272
6.1.7. Раскрытие информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности организации.....	281
6.1.8. Бухгалтерский учет деловой репутации.....	285
6.2. Учёт финансовых вложений.....	295
6.2.1. Общие положения.....	295
6.2.2. Первоначальная оценка финансовых вложений.....	299
6.2.3. Последующая оценка финансовых вложений.....	307
6.2.4. Выбытие финансовых вложений.....	313
6.2.5. Доходы и расходы по финансовым вложениям.....	321
6.2.6. Обесценение финансовых вложений.....	327
6.2.7. Бухгалтерский учет финансовых вложений и раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.....	335
6.3. Инвентаризация нематериальных активов и финансовых вложений.....	345
Глава 7. Учёт материально – производственных запасов .....	347

7.1. Определения.....	347
7.2. Оценка материально - производственных запасов.....	350
7.3. Учет неотфактурованных поставок материальных запасов.....	362
7.4 Отпуск материально - производственных запасов.....	369
7.5. Учет материально - производственных запасов.....	371
7.6. Учет готовой продукции и товаров (счета 41, 42, 43, 44, 45, 46).....	380
7.7. Раскрытие информации о метериально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности.....	433
7.8. Инвентаризация товарно-материальных ценностей.....	453
Глава 8. Учёт затрат на производство.....	458
8.1. Общие положения.....	458
8.2. Учет затрат на производство.....	468
Глава 9. Учёт денежных средств.....	487
9.1. Понятие о банковских счетах. Формы расчетов.....	487
9.2. Учет и документирование денежных средств организации (счета 50, 51, 52, 55, 57).....	502
9.3.Учёт кассовых операций .....	565
9.3.1. Общие положения.....	565
9.3.2. Организация работа по ведению кассовых операций.....	571
9.3.3. Порядок приема наличных денег.....	573
9.3.4. Порядок выдачи наличных денег.....	575
9.3.5. Порядок ведения кассовой книги.....	580
9.3.6. Учет и документирование денежных средств и денежных документов в кассах организации.....	581
9.3.7. Кассовая дисциплина: ревизия и инвентаризации кассы	
596.....	
Глава 10. Расчеты.....	601
10.1. Расчеты с поставщиками и подрядчиками.....	601
	1073

10.2. Расчеты с покупателями и заказчиками.....	611
10.3. Расчеты по сомнительным долгам.....	621
10.4. Расчеты по кредитам и займам.....	626
10.5. Расчеты по налогам и сборам.....	648
10.6. Расчеты по социальному страхованию и обеспечению.....	663
10.7. Расчеты с подотчетными лицами.....	679
10.8. Расчеты с персоналом по прочим операциям.....	703
10.9. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами.....	715
10.10. Внутрихозяйственные расчеты.....	732
Глава 11. Учёт труда и заработной платы.....	750
11.1. Общие положения.....	750
11.2. Оплата и нормирование труда.....	755
11.2.1. Основные положения об оплате труда работников.....	762
11.2.2. Основные положения о нормировании труда.....	766
11.2.3. Материальная ответственность сторон трудового договора.....	769
11.2.4. Начисление и удержания заработной платы.....	770
11.2.5. Бухгалтерский учет начисления и выплаты заработной платы.....	772
Глава 12. Учёт капитала.....	805
12.1. Уставной капитал и собственные акции.....	805
12.1.1. Уставной капитал: общие понятия.....	805
12.1.2. Бухгалтерский учет уставного капитала.....	809
12.1.3. Собственные акции (доли): понятия, учет.....	821
12.2. Резервный капитал.....	827
12.3. Добавочный капитал.....	834
12.4. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).....	852
12.5. Целевое финансирование.....	865
Глава 13. Финансовые результаты организации.....	885
13.1. Продажи.....	885

13.2. Прибыли и убытки.....	901
13.3. Доходы и расходы организации.....	914
13.4. Расходы и доходы будущих периодов.....	953
13.5. Резервы предстоящих расходов .....	963
Глава 14. Забалансовые счета.....	970
Глава 15. Инвентаризация имущества и финансовых обязательств.....	978
Глава 16. Бухгалтерская отчетность.....	987
16.1. Законодательная и нормативная база по бухгалтерской отчетности..	987
16.2. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	988
16.3. Отчетный период, адреса и сроки представления бухгалтерской отчетности.....	991
16.4. Международные стандарты финансовой отчетности.....	993
Приложение 1. Форма учетного регистра (счета) Главной книги типа GENERAL LERGER на примере счета касса	

## Приложение 1

Форма учетного регистра (счета) Главной книги типа GENERAL LERGER на примере счета касса

### Счет № 50 «Касса»

Регистр учета (документ)	Дата	Описание	Кор. счет	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
		Сальдо на начало м-ца Операция за январь 2013 г.		500	
Чек №0125	03.01.2013	Получены из банка наличные деньги по чеку	51	400	
Платежная ведомость №1	05.01.2013	Выдана заработная плата	70		200
Авансовый отчет	10.01.2013	Выданы под отчет наличные деньги Иванову И.В.	76-1		100
		Итого (обороты)		400	300
		Сальдо на конец месяца		600	
Итоги главной книги					
				Дебет	Кредит
Всего оборотов за месяц----2013					
Баланс на --- 2013г					

Примечание: Числовые значения показателей - условные

УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ -  
полные тексты  
На сайте электронной библиотеки  
[www.учебники.информ2000.рф](http://www.учебники.информ2000.рф)

НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:

1. Диссертации и научные работы
2. Дипломы, курсовые, рефераты, чертежи...
3. Школьные задания

Онлайн-консультации

ЛЮБАЯ тематика, в том числе ТЕХНИКА

Приглашаем авторов