

**УЧЕБНОЕ
ПОСОБИЕ**

ПИТЕР®

СТАНДАРТ ТРЕТЬЕГО ПОКОЛЕНИЯ



А. В. Зонова И. Н. Бачуринская С. П. Горячих

Бухгалтерский финансовый учет

Учет процесса снабжения ■

Учет процесса производства ■

Учет процесса продажи ■

**ДЛЯ
БАКАЛАВРОВ
И СПЕЦИАЛИСТОВ**

ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА



СТАНДАРТ ТРЕТЬЕГО ПОКОЛЕНИЯ

А. В. Зонова, И. Н. Бачуринская, С. П. Горячих

Бухгалтерский финансовый учет

ДЛЯ БАКАЛАВРОВ И СПЕЦИАЛИСТОВ

 **ПИТЕР®**

Москва · Санкт-Петербург · Нижний Новгород · Воронеж
Ростов-на-Дону · Екатеринбург · Самара · Новосибирск
Киев · Харьков · Минск

2011

Зонова А. В., Бачуринская И. Н., Горячих С. П.

3-84 Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения. — СПб.: Питер, 2011. — 480 с.: ил. — (Серия «Учебное пособие»).

ISBN 978-5-4237-0089-8

В учебном пособии рассматриваются организация и методология бухгалтерского учета, содержание и методики учета отдельных его объектов, бухгалтерская финансовая отчетность. Подробно изложены все разделы финансового учета, последовательно отражены соответствующие законодательно-нормативные документы, порядок ведения учета и раскрытия информации в финансовой отчетности, а также типовые хозяйственные операции.

Особое внимание уделено таким важным видам учета, как учет процесса производства и учет процесса продажи и финансовых результатов.

Материал изложен в соответствии с современной нормативной базой по бухгалтерскому учету и налогообложению организаций.

Пособие подготовлено в соответствии с новым образовательным стандартом третьего поколения и предназначено для студентов вузов, обучающихся по направлению подготовки 080100 «Экономика» (квалификация «бакалавр»), а также специалистов, преподавателей, научных и практических работников.

ББК 65.052.62я7

УДК 657.1(075)

Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав.

Оглавление

Введение	7
Глава 1. Учет капитала	9
1.1. Учет уставного капитала	9
1.2. Учет расчетов с учредителями	14
1.3. Учет собственных акций	18
1.4. Учет резервного капитала	20
1.5. Учет добавочного капитала	24
1.6. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	28
1.7. Учет целевого финансирования	31
Глава 2. Учет кредитов и займов	38
Глава 3. Учет денежных средств	53
3.1. Учет кассовых операций и денежных документов	53
3.2. Учет операций на расчетных счетах в банке	59
3.3. Учет операций на валютных счетах в банке	66
3.4. Учет операций на специальных счетах в банке	72
3.5. Учет переводов в пути	75
3.6. Учет финансовых вложений	79
3.7. Учет резервов под обесценение финансовых вложений	101

Глава 4. Учет капитальных вложений и долгосрочных активов	106
4.1. Учет капитальных вложений	106
4.2. Учет затрат на приобретение оборудования, требующего монтажа	114
4.3. Учет основных средств	118
4.4. Учет амортизации основных средств	131
4.5. Учет затрат на восстановление основных средств	138
4.6. Учет выбытия основных средств	142
4.7. Учет основных средств при аренде и лизинге	146
4.8. Учет переоценки основных средств	155
4.9. Учет нематериальных активов	159
4.10. Учет амортизации нематериальных активов	166
4.11. Учет выбытия нематериальных активов	174
4.12. Учет переоценки нематериальных активов	177
4.13. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	180
Глава 5. Учет процесса снабжения и материально-производственных запасов	185
5.1. Расчеты с поставщиками и подрядчиками	185
5.2. Учет производственных запасов	190
5.3. Учет резервов под снижение стоимости материальных ценностей	211
5.4. Учет специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды	214
5.5. Учет налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	219
5.6. Инвентаризация производственных запасов и отражение ее результатов в учете	222
Глава 6. Учет процесса производства	229
6.1. Учет труда и заработной платы	229

6.2. Аналитический и синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда	260
6.3. Учет расчетов с органами социального страхования и обеспечения	263
6.4. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции	276
6.5. Учет затрат основного производства	280
6.6. Учет затрат вспомогательных производств	284
6.7. Учет общепроизводственных и общехозяйственных расходов	288
6.8. Учет затрат обслуживающих производств и хозяйств	295
6.9. Сводный учет затрат на производство продукции	297
6.10. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции	301
6.11. Учет готовой продукции	303
6.12. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами ...	313
6.13. Учет расчетов по налогам и сборам	313
6.14. Учет расчетов с подотчетными лицами	315
6.15. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям	324
6.16. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами ...	327
6.17. Учет внутрихозяйственных расчетов	334
Глава 7. Учет процесса продажи и финансовых результатов	340
7.1. Учет продажи	340
7.2. Учет расходов на продажу	347
7.3. Учет расчетов с покупателями	350
7.4. Учет резервов по сомнительным долгам	355
7.5. Учет финансовых результатов	356
7.6. Учет финансового результата от обычных видов деятельности и от прочих операций	366
7.7. Реформация баланса	372
7.8. Учет расходов и доходов будущих периодов	374
7.9. Учет резервов	382

Глава 8. Бухгалтерская отчетность организации	388
8.1. Бухгалтерский баланс	388
8.2. Отчет о прибылях и убытках	400
8.3. Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках	404
Глава 9. Учет на забалансовых счетах	422
Вопросы для самоконтроля и тесты	429
Литература	475

Введение

В настоящий период развития экономики страны основной задачей организаций становятся их эффективное функционирование в условиях конкуренции и получение прибыли. При этом значительно возрастает роль бухгалтерского учета, который позволяет получить всю необходимую информацию для анализа и принятия верного управленческого решения. Правильно организованный бухгалтерский учет занимает важнейшее место в системе управления предприятием.

Контроль за процессами формирования прибыли должен осуществляться на каждом этапе кругооборота авансированных средств, который включает в себя процесс авансирования средств, процесс формирования средств производства и рабочей силы (формирование производственных ресурсов), процесс производства, процесс продажи продукции, процесс использования выручки и прибыли.

Данный принцип положен в основу методологии бухгалтерского учета и преподавания дисциплины «Бухгалтерский финансовый учет».

Очередность глав в структуре учебного пособия определялась именно таким подходом к последовательности изложения материала.

Исходя из того что объективный процесс кругооборота средств непрерывен, содержание пособия начинается с главы, посвященной учету на счетах капитала, на которых отражается формирование собственных средств, и заканчивается главой по учету финансовых результатов и использованию прибыли. Это соответствует объективному процессу авансирования средств в кругообороте, дает возможность лучше понять сущность двойной записи на бухгалтерских счетах, составление счетных формул, а главное, представлять бухгалтерский учет как целостную систему, подчиняющуюся объективным экономическим законам.

На основании вышесказанного построено содержание глав учебного пособия. В каждой главе освещены вопросы учета конкретного объекта, даны возможные хозяйственные операции и корреспонденции к ним, представлены схемы движения бухгалтерской информации в разрезе счетов по журнально-ордерной и автоматизированной формам бухгалтерского учета, приведены практические примеры.

Материал изложен в соответствии с современной нормативной базой по бухгалтерскому учету и налогообложению организаций РФ. В конце учебного пособия даны вопросы и тесты для самостоятельной проверки уровня усвоенного материала.

Учебное пособие написано в соответствии с ФГОС ВПО по направлению подготовки 080100 Экономика (квалификация «бакалавр») профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и предназначено для студентов вузов, преподавателей и практикующих бухгалтеров.

Глава 1

Учет капитала

1.1. Учет уставного капитала

Уставный капитал — это стартовый капитал, который вносится при создании организации его учредителями (участниками) для обеспечения первоначальной производственной деятельности организации с целью получения в дальнейшем прибыли от этой деятельности.

В зависимости от организационно-правовой формы организации уставный капитал может выступать в виде **складочного капитала, паевого фонда, уставного фонда, уставного капитала**.

Для целей бухгалтерского учета все указанные определения сводятся к понятию «уставный капитал».

Учредителями (участниками) организации могут быть юридические и/или физические лица.

Величина уставного капитала должна быть обязательно указана в учредительных документах.

Инвестирование средств в формируемый уставный капитал происходит, как правило, в два этапа — в процессе государственной регистрации организации и на протяжении определенного периода ее деятельности. Размер первоначального взноса и предельный срок внесения оставшейся суммы зависят от организационно-правовой формы создаваемого юридического лица.

Порядок вложений в уставный капитал

Вкладом в уставный капитал могут быть денежные средства, имущество, ценные бумаги, различные вещи. Материальные ценности, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, оцениваются по согласованной между учредителями стоимости, ориентированной на реальные рыночные цены. При внесении имущественных вкладов в уставный капитал акционерного общества необходима оценка оценщика-эксперта. При внесении имущественной доли в уставный капитал ООО данная оценка необходима лишь в случае, если стоимость вносимого имущества превышает 20 000 руб.

ОПФ юридического лица	Вид уставного капитала	Минимальный размер уставного капитала	Размер первоначального взноса	Предельный срок внесения оставшейся суммы
ОАО, ЗАО	Уставный капитал	ОАО — 1000 МРОТ ЗАО — 100 МРОТ	50% — в течение 3 мес	1 год после гос. регистрации
ООО	Уставный капитал	10 000 руб.	50%	1 год
Полное товарищество или товарищество на вере	Складочный капитал	Устанавливается участниками	50%	Устанавливается участниками
Производственный кооператив	Паевой фонд	100 МРОТ	10%	1 год
Государственное и муниципальное унитарное предприятие	Уставный фонд	Гос — 5000 МРОТ МУП — 1000 МРОТ	100% — в течение 3 мес	—

Уставный капитал является имущественной основой деятельности организации, он определяет долю каждого участника в управлении организацией и гарантирует интересы его кредиторов.

Формирование и изменения уставного капитала

Для учета состояния и движения уставного капитала организации в плане счетов выделен счет **80 «Уставный капитал»** — пассивный.

Начальное сальдо (по кредиту) — сумма зарегистрированного уставного капитала на начало отчетного периода.

Кредитовый оборот — увеличение уставного капитала.

Дебетовый оборот — уменьшение уставного капитала.

Конечное сальдо (по кредиту) — сумма зарегистрированного уставного капитала на конец отчетного периода.

Увеличение уставного капитала может осуществляться в следующих случаях.

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

**Основные корреспонденции по счету 80
«Уставный капитал»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражена величина уставного капитала и задолженность учредителей по его оплате	75-1	80
Внесены вклады учредителями в уставный капитал	50, 51, 52, 08, 10, 58	75-1
Увеличение уставного капитала за счет средств акционеров	75-1	80
Увеличение уставного капитала за счет средств добавочного капитала	83	80
Увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли общества	84	80
Направлена на увеличение уставного капитала сумма начисленного учредительского дохода (дивидендов)	75-2, 70	80
Получены дотации от государственных и муниципальных органов	51	80
Уменьшение уставного капитала при выходе участников из состава организации с выдачей вкладов	80	75-1
Уменьшение уставного капитала за счет аннулирования акций (долей), выкупленных у акционеров	80	81
Уменьшение уставного капитала до величины стоимости чистых активов	80	84
Снижение размеров вкладов или номинальной стоимости акций для покрытия убытка	80	84
Изъятие части уставного фонда унитарного предприятия	80	51

2. Направление на его увеличение нераспределенной чистой прибыли, добавочного капитала, а также начисленного учредительского дохода (дивидендов).

3. Получение унитарными предприятиями дополнительных средств в виде дотаций от государственных и муниципальных органов.

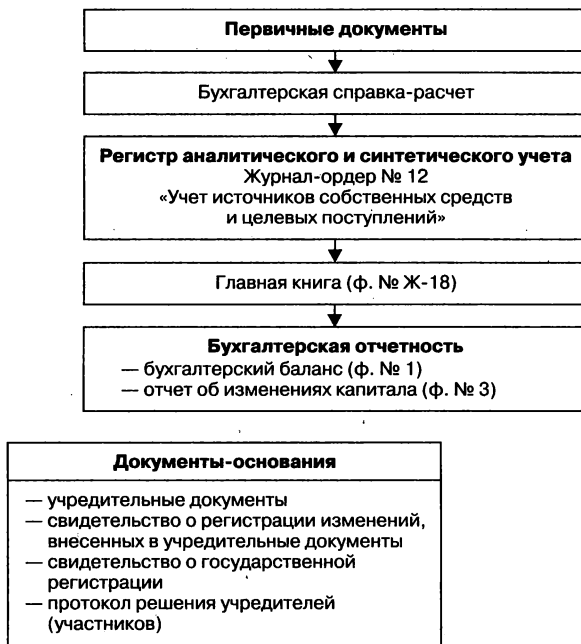
Уменьшение уставного капитала может осуществляться в следующих случаях.

1. Выход участников (учредителей) из состава организации или выкупа акций акционерным обществом с их последующим аннулированием.

2. Доведение размера уставного капитала до величины стоимости чистых активов и погашения за счет него непокрытого убыт-

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 80
«Уставный капитал» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I

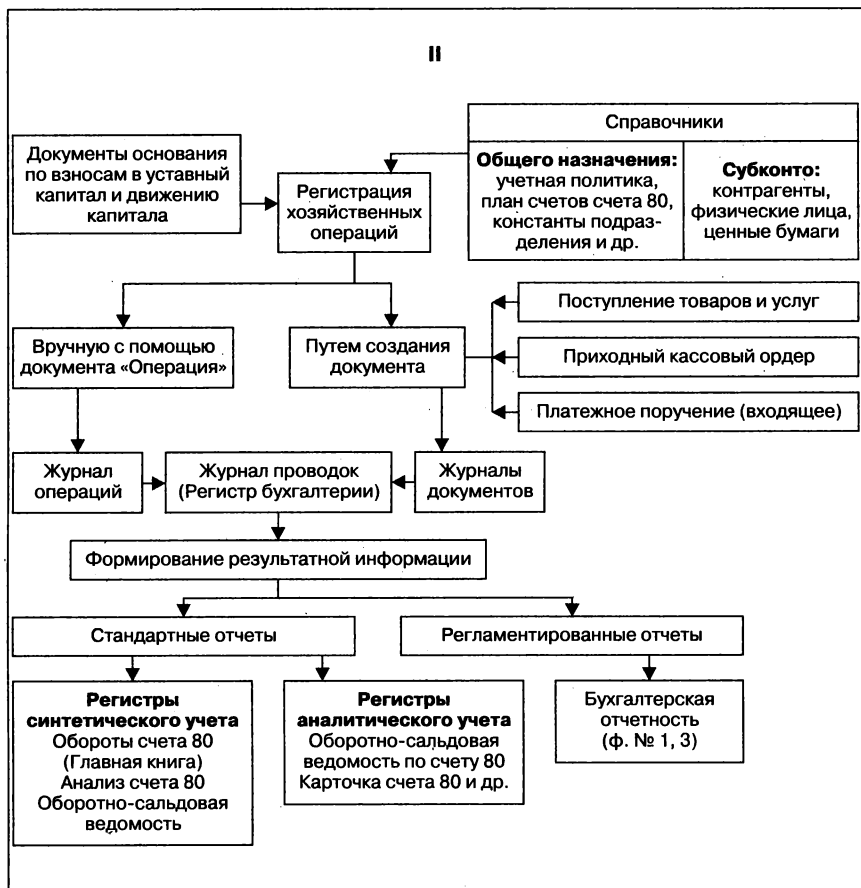


ка, а также покрытия убытка за счет снижения размеров вкладов (паев) участников или номинальной стоимости акций.

3. Изъятие части уставного фонда унитарного предприятия.

Учредители могут принять решение об уменьшении или увеличении уставного капитала, исходя как из собственных интересов, так и из требований законодательства. Изменение уставного капитала отражается в учете только после того, как соответствующие изменения будут зарегистрированы в учредительных документах.

Регистр синтетического учета — журнал-ордер 12.



Аналитический учет ведется по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 80 (Главная книга), анализ счета 80, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 80, анализ счета 80 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 80, карточка счета 80 по субконто и др.

1.2. Учет расчетов с учредителями

Любая организация создается по инициативе определенных лиц — **учредителей**.

Учредители заключают между собой учредительный договор, утверждают устав организации и формируют ее уставный капитал

Для учета всех видов расчетов с учредителями (участниками) организации предназначен счет **75 «Расчеты с учредителями»** — активно-пассивный.

Начальное сальдо (по кредиту) — задолженность организации перед учредителями по выплате доходов на начало отчетного периода.

Кредитовый оборот:

- поступление от учредителей вкладов в уставный капитал;
- начисление дивидендов.

Дебетовый оборот:

- увеличение уставного капитала на сумму вкладов;
- выплата дивидендов акционерам.

Конечное сальдо (по кредиту) — задолженность организации перед учредителями по выплате доходов на конец отчетного периода.

Субсчета:

75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

75-2 «Расчеты по выплате доходов».

На **субсчете 1** учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в уставный (складочный) капитал.

На дату государственной регистрации организации на величину уставного (складочного) капитала, объявленную в уставе, и по мере последующего внесения вкладов производятся следующие записи.

Основные корреспонденции по счету 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражена величина уставного капитала и задолженность учредителей по оплате вкладов на дату государственной регистрации	75-1	80
В качестве вклада в уставный капитал внесены денежные средства	50, 51, 52	75-1
В качестве вклада в уставный капитал внесены различные ценности	08, 10, 41, 58	75-1

Расчеты с учредителями (участниками) организации по выплате им доходов (дивидендов) ведутся на **субсчете 2** «Расчеты по выплате доходов».

Для расчетов с учредителями, которые являются работниками организации, используется счет **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Дивидендом считается часть чистой прибыли организации, подлежащая распределению среди учредителей. Учредители акционерных обществ получают доходы в виде дивидендов по акциям, участники ООО — пропорционально долям в уставном капитале.

Доходы (дивиденды), выплачиваемые юридическим лицам, подлежат обложению налогом на прибыль, а выплачиваемые физическим лицам — НДФЛ. Суммы этих налогов удерживает организация, выплачивающая доходы.

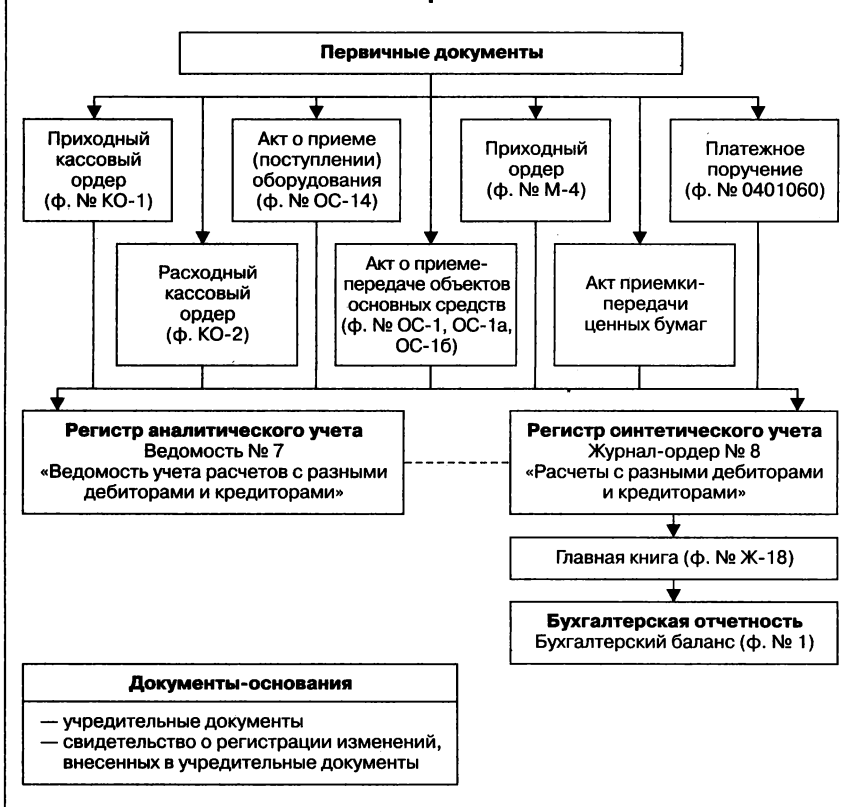
Доходы учредителям могут выплачиваться как в денежной, так и в натуральной форме.

Основные корреспонденции по счету **75-2** «Расчеты по выплате доходов»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Начислены доходы (дивиденды) учредителям — юридическим лицам и физическим лицам, не являющимся работниками организации	84	75-2
Начислены доходы (дивиденды) учредителям — работникам организации	84	70
Удержан налог на прибыль с сумм, выплаченных учредителям — юридическим лицам	75-2	68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»
Удержан налог на доходы физических лиц с сумм, выплаченных учредителям — физическим лицам, не являющимся работниками организации	75-2	68 субсчет «Расчеты по НДФЛ»
Удержан налог на доходы физических лиц с сумм, выплаченных учредителям — работникам организации	70	68 субсчет «Расчеты по НДФЛ»
Выплачены доходы (дивиденды) учредителям в денежной форме	75-2, 70	50, 51, 52
Выплачены доходы (дивиденды) учредителям в натуральной форме (товарами, готовой продукцией, работами, услугами)	75-2, 70	90-1
Выплачены доходы (дивиденды) учредителям прочим имуществом организации	75-2, 70	91-1

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 75
«Расчеты с учредителями» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I

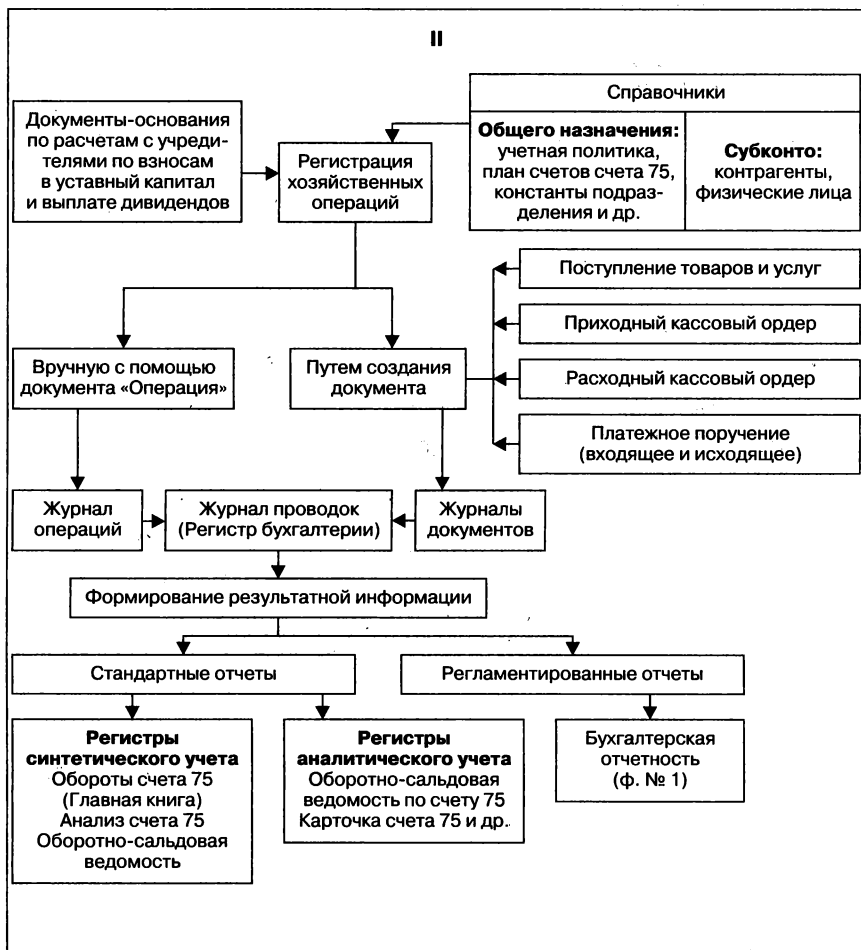


Пример

Учредители ОАО «Ритм» и ОАО «Вальс» зарегистрировали ООО «Эдем» с уставным капиталом – 150 000 руб. Уставный капитал ООО «Эдем» разделен на 150 обыкновенных акций с номинальной стоимостью 1000 руб. каждая. Учредители ООО «Эдем» подписались:

- ОАО «Ритм» – на 131 обыкновенную акцию;
- ОАО «Вальс» – на 19 обыкновенных акций.

ОАО «Ритм» внесло в уставный капитал ООО «Эдем» легковой автомобиль оценочной стоимостью 126 000 руб. Остаток своего вноса



ОАО «Ритм» вносит деньгами в кассу. ОАО «Вальс» внесло свой взнос на расчетный счет ООО «Эдем».

В данной ситуации бухгалтер организации сделает следующие бухгалтерские записи:

Дт 75-1 Кт 80 150 000 руб. — отражена величина уставного капитала и задолженность учредителей по оплате вкладов;

Дт 08 Кт 75-1 126 000 руб. — в качестве вклада в уставный капитал ОАО «Ритм» вносит легковой автомобиль;

Дт 50 Кт 75-1 5000 руб. — остаток взноса ОАО «Вальс» вносит деньгами в кассу;

Дт 51 Кт 75-1 19 000 руб. — ОАО «Вальс» вносит взнос на расчетный счет.

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 8.

Регистр аналитического учета — ведомость № 7, где аналитические счета открываются по каждому акционеру.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 75 (Главная книга), анализ счета 75, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 75, анализ счета 75 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 75, карточка 75 по субконто и др.

1.3. Учет собственных акций

В практике акционерных обществ, обществ с ограниченной ответственностью и товариществ часто возникают ситуации, когда они по тем или иным причинам с различными целями выкупают у акционеров (участников) собственные акции (доли в уставном (складочном) капитале).

Акционерные общества могут выкупить собственные акции, чтобы:

- перепродать акции по более высокой цене;
- изменить соотношение сил на общем собрании акционеров (собственные акции, находящиеся на балансе общества, не принимают участия в голосовании);
- уменьшить уставный капитал общества, аннулировав выкупленные акции.

Для учета собственных акций, выкупленных у акционеров в ОАО и ЗАО, используется счет **81 «Собственные акции (доли)»** — активный.

Начальное сальдо (по дебету) — наличие собственных акций, выкупленных у акционеров, на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — сумма фактических затрат по выкупу у акционеров (участников) собственных акций (долей).

Кредитовый оборот — аннулирование (списание) выкупленных акционерным обществом собственных акций.

Конечное сальдо (по дебету) — наличие собственных акций, выкупленных у акционеров, на конец отчетного периода.

Акции, выкупленные обществом у собственных акционеров и поступившие в распоряжение общества, не предоставляют права голоса,

не учитываются при подсчете голосов, по ним не начисляются дивиденды. Такие акции должны быть реализованы по их рыночной стоимости не позднее первого года с момента их поступления в распоряжение общества. В противном случае собрание акционеров должно принять решение об уменьшении уставного капитала путем аннулирования указанных акций.

Выкупленные обществом собственные акции (доли) отражаются в сумме фактических затрат на их приобретение независимо от номинальной стоимости.

**Основные корреспонденции по счету 81
«Собственные акции (доли)»**

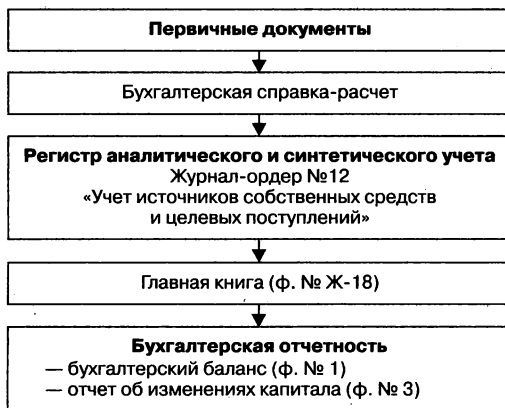
Содержание операций	Дебет	Кредит
Выкуплены у акционеров (участников) собственные акции (доли)	81	51, 50
Перепродажа ранее выкупленных собственных акций:		
– проданы акции	50	91-1
– списана учетная стоимость акций	91-2	81
– списана стоимость акций, проданных работникам организации	73 субсчет «Расчеты с персоналом по выкупа- емым соб- ственным акциям»	81
– определен финансовый результат	91-9 (99)	99 (91-9)
Аннулирование ранее выкупленных собственных акций:		
– уменьшен уставный капитал, аннулированы акции	80	81
– списывается возникающая на счете 81 разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и их номинальной стоимостью	81 (91)	91 (81)

Регистр синтетического учета – журнал-ордер № 12.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 81 (Главная книга), анализ счета 81, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 81, анализ счета 81 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 81, карточка счета 81 по субконто и др.

Схемы движения бухгалтерской информации по счету 81 «Собственные акции (доли)» по журнально-ордерной и автоматизированной формам бухгалтерского учета

I



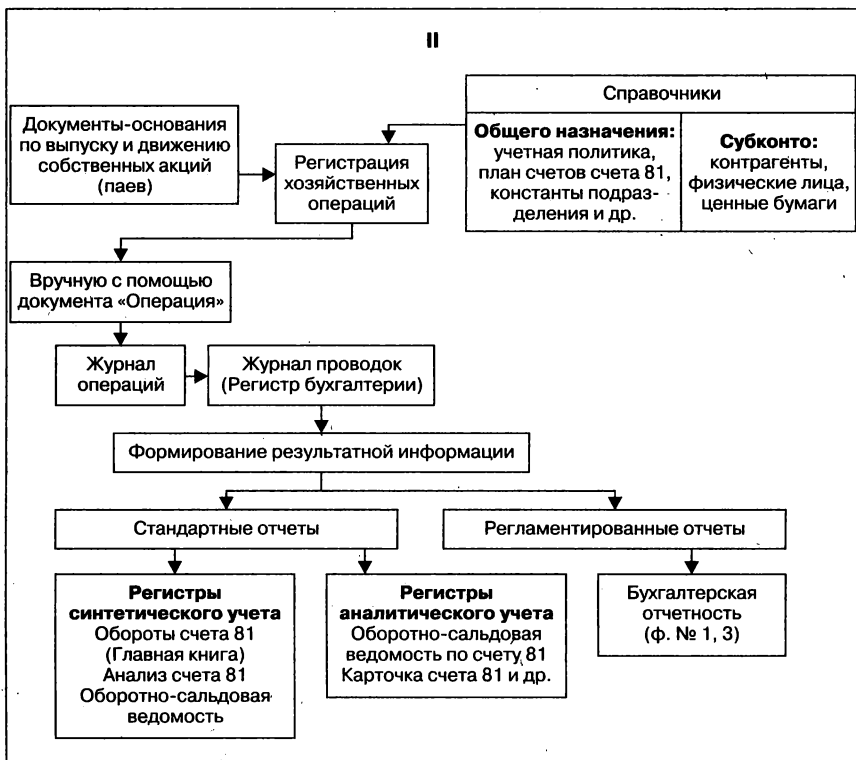
Документы-основания
— зарегистрированные изменения в уставе АО
— выписка из реестра акционеров

1.4. Учет резервного капитала

Резервный капитал — это страховой капитал организации, предназначенный для покрытия убытков от хозяйственной деятельности, а также погашения облигаций организации и выкупа собственных акций в случае отсутствия иных средств.

Создание резервного капитала организации осуществляется в соответствии с законодательством РФ и учредительными документами организации. Образование резервного капитала осуществляется за счет чистой прибыли организации.

Резервный капитал создают в обязательном порядке акционерные общества, по своему усмотрению его могут создавать и предприятия других форм собственности, если это предусмотрено их учредительными документами и учетной политикой.



В акционерных обществах размер резервного капитала должен быть не менее 5% от уставного капитала. Резервный капитал образуется путем обязательных ежегодных отчислений в размере не менее 5% от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

Для учета состояния и движения резервного капитала используется счет **82 «Резервный капитал»** — пассивный.

Начальное сальдо (по кредиту) — размер резервного капитала на начало отчетного периода.

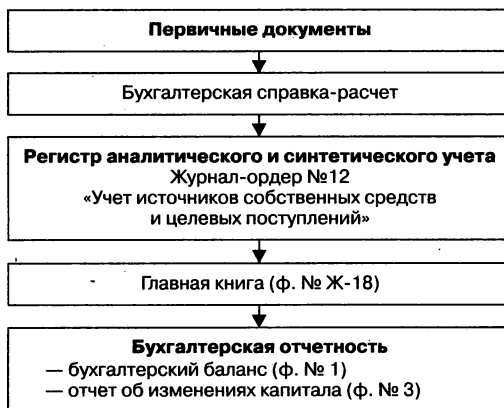
Кредитовый оборот — увеличение резервного капитала.

Дебетовый оборот — уменьшение резервного капитала.

Конечное сальдо (по кредиту) — размер резервного капитала на конец отчетного периода.

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 82
«Резервный капитал» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I



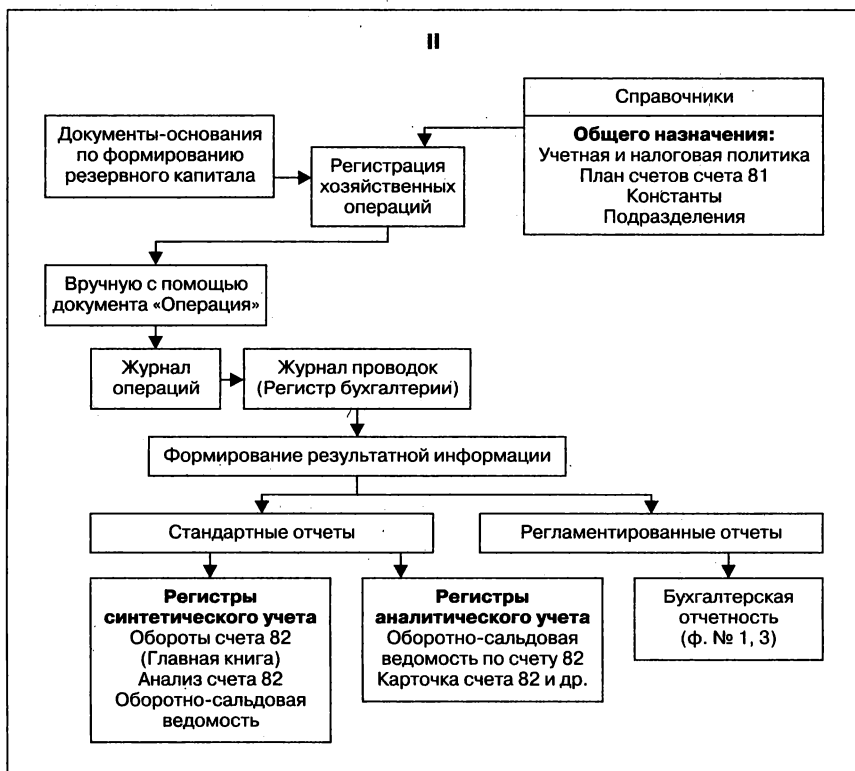
Документ-основание
— протокол решения собрания учредителей (участников)

Основные корреспонденции по счету 82 «Резервный капитал»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Направлена чистая прибыль на формирование резервного капитала	84	82
Начислены проценты по краткосрочным и долгосрочным облигациям АО, выпущенным для привлечения краткосрочных и долгосрочных займов, если других средств недостаточно	82	66, 67
Средства резервного капитала направлены на погашение убытка	82	84

Пример

Устав ОАО «Олимп» предусматривает создание резервного капитала в размере 3 000 000 руб. Согласно уставу в резервный капитал ежегодно отчисляется 5% чистой прибыли общества. Размер резервного капитала общества на 1 января 200_ г. — 2 700 000 руб.



Чистая прибыль ОАО «Олимп» по итогам 200_г составила 6 500 000 руб.; 5% от этой суммы составят 325 000 руб. В резервный капитал будет направлена чистая прибыль в размере 300 000 руб.

В бухгалтерском учете будет сделана запись:

Дт 84 Кт 82 300 000 руб. — часть прибыли отчетного года направлена на формирование резервного капитала.

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 12.

Аналитический учет ведется по стадиям формирования и направлениям использования средств резервного капитала.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 82 (Главная книга), анализ счета 82, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по

счета 82, анализ счета 82 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 82, карточка счета 82 по субконто и др.

1.5. Учет добавочного капитала

Для учета сумм добавочного капитала и обобщения информации об их накоплении и использовании предназначен счет **83 «Добавочный капитал»** — пассивный.

Начальное сальдо (по кредиту) — размер добавочного капитала на начало отчетного периода.

Кредитовый оборот — увеличение добавочного капитала.

Дебетовый оборот — уменьшение добавочного капитала.

Конечное сальдо (по кредиту) — размер добавочного капитала на конец отчетного периода.

Источниками формирования добавочного капитала являются:

- прирост стоимости внеоборотных активов по результатам переоценки;
- эмиссионный доход;
- положительные курсовые разницы, образующиеся при вкладе иностранной валюты в уставный капитал организации;
- средства, ассигнованные из бюджета и использованные на финансирование долгосрочных вложений и др.

Использование средств добавочного капитала:

- погашение суммы снижения стоимости внеоборотных активов в результате переоценки;
- отрицательные курсовые разницы, образующиеся при вкладе иностранной валюты в уставный капитал;
- увеличение уставного капитала организации;
- распределение средств добавочного капитала между учредителями организации;
- в случае выбытия ранее дооцененного основного средства.

Согласно ПБУ 3/2006, курсовые разницы, связанные с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал организации, подлежит зачислению в добавочный капитал этой организации. В данном случае под курсовой разницей подразумевается разность, возникающая между официальными курсами иностранной валюты, котируемыми ЦБ РФ и на дату государственной регистрации учредительных документов.

К добавочному капиталу присоединяются ассигнования, получаемые из бюджета любого уровня, которые расходуются организацией на финансирование долгосрочных инвестиций. Средства могут использоваться только по целевому назначению.

**Основные корреспонденции по счету 83
«Добавочный капитал»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Прирост стоимости внеоборотных активов:		
– увеличена стоимость основных средств	01	83
– увеличена сумма амортизации основных средств	83	02
Уменьшение стоимости внеоборотных активов:		
– уменьшена стоимость основных средств	83	01
– уменьшена сумма амортизации основных средств	02	83
Эмиссионный доход, полученный при продаже акций акционерного общества по цене выше номинала (превышение продажной цены над номинальной):		
– отражен эмиссионный доход	75-1	83
– эмиссионный доход распределен между учредителями организации	83	75-2
Курсовые разницы:		
– отражена положительная курсовая разница, образующаяся при вкладе иностранной валюты в уставный капитал	75-1	83
– отражена отрицательная курсовая разница, образующаяся при вкладе иностранной валюты в уставный капитал	83	75-1
Ассигнования из бюджета:		
– увеличение добавочного капитала на сумму фактически использованных инвестиционных средств	86	83
Добавочный капитал направлен на увеличение уставного капитала	83	80
Добавочный капитал распределен между учредителями организации	83	75
Сумма дооценки по выбывающему основному средству (ранее дооцененному) отнесена на увеличение нераспределенной прибыли организации, т. е. списывается сумма ранее начисленной дооценки	83	84

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 83
«Добавочный капитал» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**



Пример

На балансе организации имеется деревообрабатывающий станок; первоначальная стоимость которого 100 000 руб. Сумма амортизации данного станка — 50 000 руб.

По состоянию на 1 января станок был переоценен: первоначальная стоимость на сумму 60 000 руб., амортизация — на 25 000 руб.

В бухгалтерском учете организации указанные операции надо отразить следующими записями:

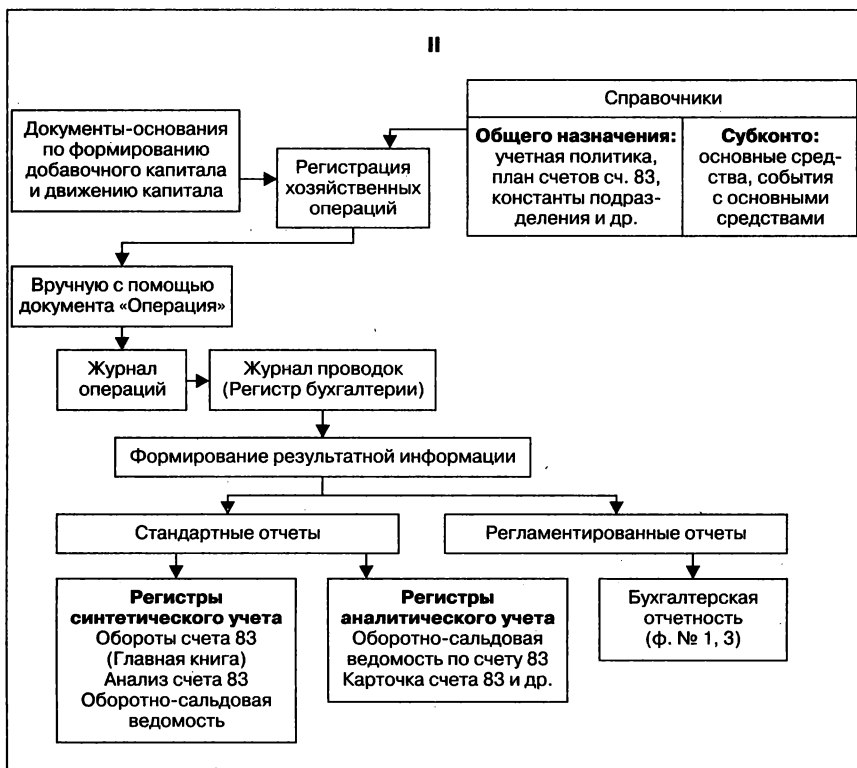
Дт 01 Кт 83 60 000 руб. — увеличена стоимость станка;

Дт 83 Кт 02 25 000 руб. — доначислена сумма амортизации.

Таким образом, в результате переоценки добавочный капитал будет увеличен на 45 000 руб. (60 000 руб. – 25 000 руб.)

Пример

Было принято решение об увеличении уставного капитала ОАО «Магнат» путем дополнительного выпуска акций номинальной стоимостью



100 000 руб. В результате подписки сумма от реализации акций составила 150 000 руб.

В данном случае в бухгалтерском учете общества следует сделать такие записи:

Дт 75 Кт 80 100 000 руб. — увеличен уставный капитал общества;

Дт 51 Кт 75 150 000 руб. — поступили денежные средства в оплату акций;

Дт 75 Кт 83 50 000 руб. — учтен эмиссионный доход.

Пример

Согласно учредительным документам ООО «Альфа», вклад в данное общество иностранного учредителя составляет 10 000 долл. США. Курс доллара США на дату регистрации учредительных документов — 26 руб./долл. США, а на дату поступления денежных средств на валютный счет — 26,5 руб./долл. США. Данные операции в бухгалтерском учете ООО «Альфа» отражаются следующим образом:

Дт 75 Кт 80 260 000 руб. — сформирован уставный капитал на дату государственной регистрации документов;

Дт 52 Кт 75 265 000 руб. — поступили денежные средства в оплату уставного капитала на валютный счет;

Дт 75 Кт 83 5 000 руб. — списана курсовая разница.

Пример

Организация ООО «Согласие» получила из местного бюджета целевые средства в сумме 100 000 руб. для приобретения оборудования. В бухгалтерском учете организации были сделаны следующие записи:

Дт 76 Кт 86 100 000 руб. — принято решение о предоставлении инвестиционных средств;

Дт 51 Кт 76 100 000 руб. — поступили денежные средства на расчетный счет организации;

Дт 01 Кт 08 100 000 руб. — оборудование введено в эксплуатацию;

Дт 86 Кт 83 100 000 руб. — увеличен добавочный капитал на сумму фактически использованных инвестиционных средств.

Пример

На собрании акционеров принято решение об увеличении уставного капитала ОАО «Кама» на сумму 75 000 руб. путем выпуска за счет эмиссионного дохода дополнительных акций, распределенных среди акционеров.

В бухгалтерском учете в данном случае делается такая запись:

Дт 83 Кт 80 75 000 руб. — увеличен уставный капитал.

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 12.

Аналитический учет ведется по источникам формирования добавочного капитала и направлениям использования.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 83 (Главная книга), анализ счета 83, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 83, анализ счета 83 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 83, карточка счета 83 по субконто и др.

1.6. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

В течение отчетного года финансовый результат деятельности организации (прибыль или убыток) отражается на счете 99 «Прибыли и убытки».

31 декабря каждого года при реформации баланса сумма полученной чистой прибыли (убытка) списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» на счет **84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»** — активно-пассивный.

Начальное сальдо (по дебету) — сумма непокрытых убытков прошлых лет на начало периода.

Начальное сальдо (по кредиту) — сумма нераспределенной прибыли прошлых лет на начало периода.

По дебету счета отражается непокрытый убыток, по кредиту счета — нераспределенная прибыль.

Конечное сальдо (по дебету) — сумма непокрытых убытков прошлых лет на конец периода.

Конечное сальдо (по кредиту) — сумма нераспределенной прибыли прошлых лет на конец периода.

К счету 84 целесообразно открыть субсчета:

84-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»;

84-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

1 января следующего за отчетным года нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года переводится в нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет. Со счета 84 происходит распределение и использование прибыли.

Прибыль организации может быть направлена на:

- выплату дивидендов (доходов) учредителям (участникам) организации;
- формирование резервного капитала организации;
- покрытие убытков прошлых лет;
- пополнение уставного капитала;
- другие направления (на основании решения собрания акционеров (учредителей)).

Убыток может быть:

- списан в уменьшение уставного капитала при доведении уставного капитала до величины чистых активов;
- покрыт за счет резервного капитала;
- погашен за счет целевых взносов учредителей.

Пример

Акционерами общества, зарегистрированного в РФ, являются:

- физическое лицо-нерезидент (30% в уставном капитале организации);

**Основные корреспонденции по счету 84
«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Списана оставшаяся неиспользованной прибыль отчетного года	99	84-1
Списан убыток отчетного года	84-1	99
Нераспределенная прибыль отчетного года переводится в нераспределенную прибыль прошлых лет	84-1	84-2
Непокрытый убыток отчетного года переносится в непокрытый убыток прошлых лет	84-2	84-1
Начислены доходы (дивиденды) от участия в капитале организации учредителям, состоящим в штате организации	84	70
Начислены доходы (дивиденды) за счет чистой прибыли учредителям, не состоящим в штате организации	84	75-2
Часть чистой прибыли направлена на пополнение резервного капитала	84	82
Чистая прибыль направлена на погашение убытков прошлых лет	84-1	84-2
Чистая прибыль направлена на пополнение уставного капитала	84 75-1	75-1 80
Отражено уменьшение уставного капитала с целью приведения его в соответствие с размерами чистых активов организации	80	84
Отражено погашение убытка за счет средств резервного капитала	82	84
На погашение убытка направлены целевые взносы участников организации	75 (70)	84

- российская организация (70%).

Общая сумма прибыли, направленная на выплату дивидендов, — 1 000 000 руб.

Дивиденды перечислены на счета указанных лиц в банках.

Бухгалтер организации сделал следующие бухгалтерские записи:

Дт 84 Кт 75-2 300 000 руб. — начислены дивиденды физическому лицу;

Дт 84 Кт 75-2 700 000 руб. — начислены дивиденды организации;

Дт 75-2 Кт 68 90 000 руб. — начислен налог на доходы физических лиц (по ставке 30%);

Дт 75-2 Кт 68 63 000 руб. — начислен налог на прибыль с дивидендов российской фирмы (по ставке 9%);

Дт 75-2 Кт 51 210 000 руб. — выплачены дивиденды физическому лицу;

Дт 75-2 Кт 51 637 000 руб. — выплачены дивиденды организации.

Регистром синтетического учета по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» является журнал-ордер № 15.

Аналитический учет по счету 84 ведется по направлениям использования средств нераспределенной прибыли (списания непокрытого убытка).

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 84 (Главная книга), анализ счета 84, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 84, анализ счета 84 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 84, карточка счета 84 по субконто и др.

1.7. Учет целевого финансирования

К средствам целевого финансирования относятся средства, получаемые организациями на строго определенные цели и проведение мероприятий целевого назначения. Финансирование целевых мероприятий может осуществляться за счет поступлений от других организаций и лиц, ассигнований из бюджета и других источников. Целевое финансирование, предоставляемое коммерческим организациям, признается как увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества). Средства целевого финансирования расходуются в строгом соответствии с назначением.

Для организации учета целевого финансирования в плане счетов используют счет **86 «Целевое финансирование»** — пассивный.

Начальное сальдо (по кредиту) — наличие неиспользованного по целевому назначению источника на начало отчетного периода.

Оборот (по кредиту) — поступление целевых средств.

Оборот (по дебету) — расход средств на осуществление целевых мероприятий.

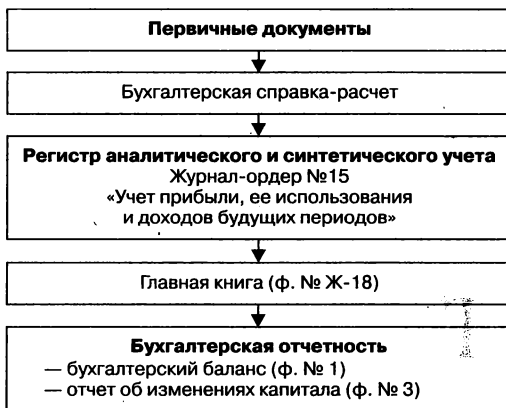
Конечное сальдо (по кредиту) — остаток неиспользованного по целевому назначению источника на конец отчетного периода.

Средства целевого финансирования, поступающие из бюджета, могут отражаться в учете по факту их получения. В этом случае счет 86 не используется.

Для целей бухгалтерского учета поступающие бюджетные средства подразделяются на:

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 84
«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
по журнально-ордерной и автоматизированной
формам бухгалтерского учета**

I



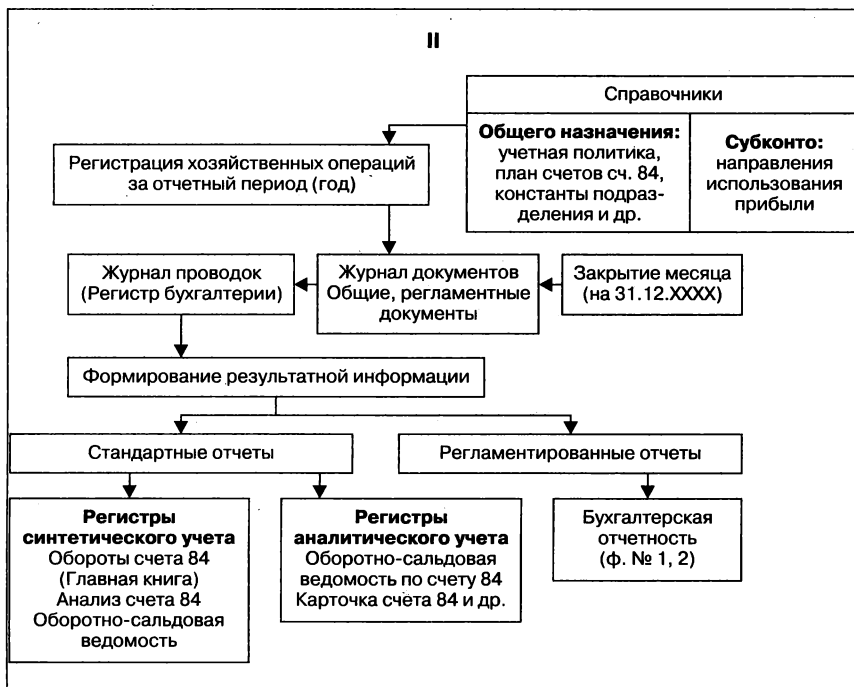
- средства на финансирование **капитальных расходов**, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов (основных средств и др.);
- средства на финансирование **текущих расходов**. К ним относятся бюджетные средства, отличные от предназначенных на финансирование капитальных расходов.

Списание бюджетных средств со счета учета целевого финансирования отражается как увеличение финансовых результатов организации. Данные суммы признаются в бухгалтерском учете в качестве безвозмездно полученных активов и в дальнейшем отражаются как доход.

Списание со счета 98 в кредит счета 91 будет происходить:

- по основным средствам — по мере начисления амортизации;
- по оборотным активам — по мере списания на счета учета затрат на производство и другого выбытия.

Списание бюджетных средств зависит от того, для каких целей эти средства были предоставлены: для финансирования капитальных рас-



ходов или текущих расходов. Порядок списания целевых средств у коммерческой и некоммерческой организации различен.

Пример

Организация выиграла грант в сумме 948 400 руб. на ремонт очистных сооружений. За счет этих средств будут профинансированы такие расходы, как:

- зарплата ремонтных рабочих (включая страховые взносы и взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний) в сумме 500 000 руб.;
- ремонтные материалы стоимостью 448 400 руб. (в том числе НДС — 68 400 руб.).

Бухгалтер завода сделал в учете записи:

Дт 76 субсчет «Расчеты по целевому финансированию» Кт 86 948 400 руб. — отражен грант в составе целевых поступлений;

Дт 51 Кт 76 субсчет «Расчеты по целевому финансированию» 948 400 руб. — получен грант;

Дт 60 Кт 51 448 400 руб. — оплачены материалы для ремонта очистных сооружений;

Дт 10 Кт 60 380 000 руб. — куплены материалы для ремонта очистных сооружений;

Дт 19 Кт 60 68 400 руб. — учтен НДС по материалам;

Дт 20 Кт 10 380 000 руб. — переданы материалы для проведения ремонта;

Дт 20 Кт 70, 69 500 000 руб. — начислена зарплата со страховыми взносами и взносами на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний ремонтным рабочим;

Дт 86 Кт 98 880 000 руб. (500 000 + 380 000) — стоимость ремонта очистных сооружений отражена в составе доходов будущих периодов;

Дт 86 Кт 19 68 400 руб. — списан НДС по материалам за счет гранта;

Дт 98 Кт 91-1 880 000 руб. — стоимость ремонта включена в состав прочих доходов.

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 15.

Аналитический учет ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 86 (Главная книга), анализ счета 86, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 86, анализ счета 86 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 86, карточка счета 86 по субконто и др.

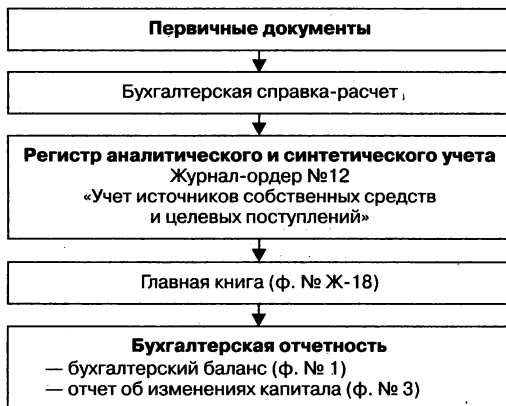
Основные корреспонденции по счету 86 «Целевое финансирование»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Начислены средства целевого финансирования при принятии решения об их выделении организации	Дт 76 субсчет «Расчеты по целевому финансированию»	86
Поступают в организацию средства целевого финансирования в виде денежных средств	50, 51, 52	Кт 76 субсчет «Расчеты по целевому финансированию»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Оприходованы материальные ценности, поступившие в качестве средств целевого финансирования	07, 08, 10, 41	Кт 76 суб- счет «Рас- четы по целевому финанси- рованию»
Поступили средства целевого финансирования из бюджета (без использования счета 76)	07, 08, 10, 41, 50, 51	86
<p>Списание средств, предназначенных для вложений во внеоборотные активы</p> <p>В коммерческой организации:</p> <ul style="list-style-type: none"> – после покупки внеоборотных активов и ввода их в эксплуатацию сумма средств целевого финансирования учтена в составе доходов будущих периодов – по мере начисления амортизации на купленные основные средства или нематериальные активы средства целевого финансирования, отраженные в доходах будущих периодов, включены в состав прочих доходов организации <p>В некоммерческой организации:</p> <ul style="list-style-type: none"> – после покупки внеоборотных активов и ввода их в эксплуатацию средства целевого финансирования, израсходованные на покупку внеоборотных активов, учтены в составе добавочного капитала 	<p>86</p> <p>98</p> <p>86</p>	<p>98</p> <p>91-1</p> <p>83</p>
<p>Списание средств, предназначенных для финансирования текущих расходов</p> <p>В коммерческой организации:</p> <ul style="list-style-type: none"> – при оприходовании МПЗ, приобретенных за счет средств целевого финансирования, целевые средства списаны в доходы будущих периодов – после отпуска МПЗ в производство или использования для нужд организации средства целевого финансирования, отраженные в доходах будущих периодов, включены в состав прочих доходов организации. <p>В некоммерческой организации:</p> <ul style="list-style-type: none"> – списаны средства целевого финансирования, израсходованные для осуществления текущей деятельности 	<p>86</p> <p>98</p> <p>86</p>	<p>98</p> <p>91-1</p> <p>20, 26</p>

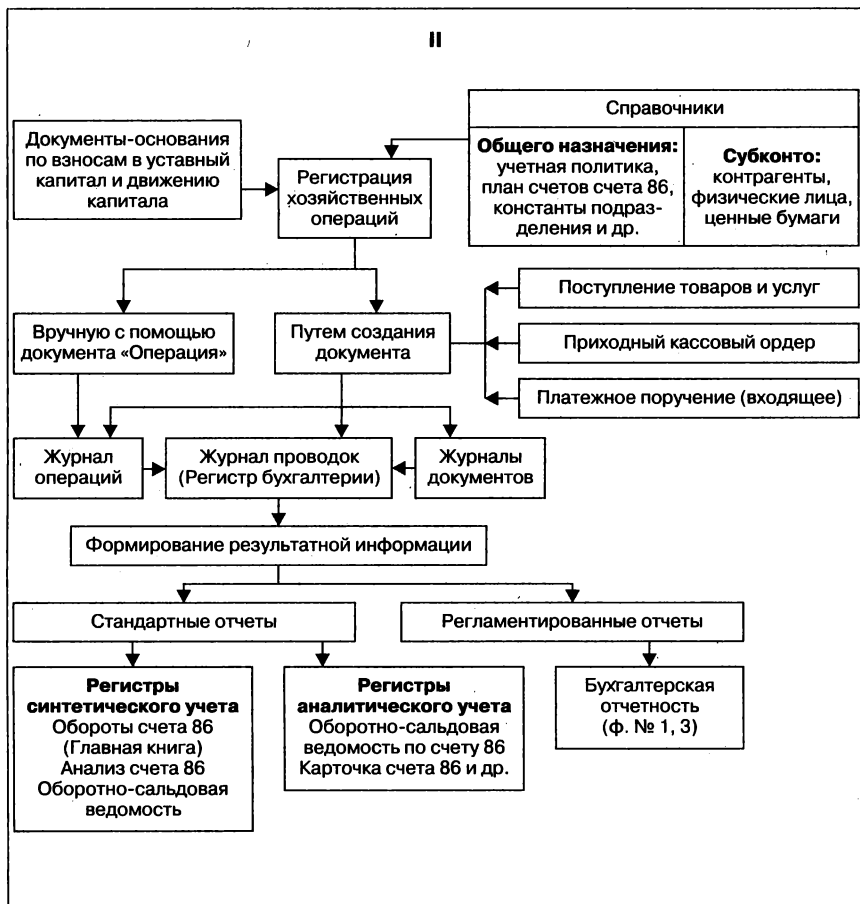
**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 86
«Целевое финансирование» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I



Документы-основания

- учредительные документы
- свидетельство о регистрации изменений, внесенных в учредительные документы
- свидетельство о государственной регистрации
- протокол решения учредителей (участников)



Глава 2

Учет кредитов и займов

В хозяйственной деятельности практически любой организации может возникнуть необходимость привлечения заемных средств. В кредитных отношениях следует различать банковское и коммерческое кредитование.

Банковский кредит — это предоставление привлеченных и собственных денежных средств кредитной организацией заемщику на условиях возвратности, срочности и платности.

Коммерческий кредит — это предоставление одним лицом (кредитором) свободных собственных денежных средств или иных вещей на срок другому лицу (должнику). Данное определение коммерческого кредита позволяет считать банковский кредит видом коммерческого кредитования. Он представляет собой финансовый коммерческий кредит, в то время как другие виды коммерческого кредитования возникают вследствие применяемых форм и способов расчета с дебиторами и кредиторами (разд. 5.1, 7.2).

Банковское кредитование оформляется в форме кредитного договора, а коммерческое кредитование — в форме договоров займа, товарного и коммерческого кредита.

Таким образом, организация может получить заемные средства в следующих формах:

- кредит или заем в денежной форме;
- заем в натуральной форме;
- заем в форме отсрочки оплаты долга, возникшего из другого договора.

К самостоятельным видам заемных отношений относятся заемные отношения, возникающие при выдаче векселей и выпуске и продаже облигаций.

Кредитный договор — соглашение, по которому банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить на нее проценты.

Кредитный договор является консенсуальным, двусторонне-обязывающим, возмездным договором. Кредитный договор признается заключенным не с момента передачи денежных средств заемщику (по договору займа), а с момента достижения сторонами соглашения по всем условиям, закрепленного в требуемой законом форме. Но сам кредит считается предоставленным в момент вручения заемщику денежных средств наличными или путем перечисления сумм на его расчетный, текущий или корреспондентский счет.

Кредит может быть предоставлен только банком или кредитной организацией, которая имеет соответствующую лицензию ЦБ РФ. В качестве заемщика может выступать любое лицо — как физическое, так и юридическое.

Предметом кредитного договора могут быть только денежные средства. Денежные средства предоставляются как в наличной форме, так и в безналичной форме, как в рублях, так и в иностранной валюте.

Кредитный договор должен быть заключен обязательно в письменной форме. В противном случае такой договор признается ничтожным и, следовательно, недействительным.

Кредитный договор является двусторонне-обязывающим, поэтому обе стороны договора имеют права и обязанности.

Предоставление кредита осуществляется следующими способами:

- разовое зачисление денежных средств на банковский счет клиента-заемщика или выдача наличных денег заемщику — физическому лицу;
- открытие кредитной линии;
- кредитование банком банковского счета клиента при недостаточности или отсутствии на нем денежных средств;
- иными способами, не противоречащими законодательству.

Под кредитной линией понимается соглашение, на основании которого заемщик приобретает право на получение и использование в течение обусловленного срока денежных средств.

Особенностью кредитного договора является возможность в одностороннем порядке отказаться от исполнения договора; причем отказ может наступить как со стороны кредитора, так и со стороны заемщика. Заемщик обязан вернуть кредитору полученные денежные средства в срок и в порядке, определенные договором.

Договор займа

Сущность договора займа состоит в том, что одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или

другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Договор займа является реальным договором, так как он считается заключенным с момента передачи займодавцем заемщику денег или иных вещей. Следовательно, обещание предоставить заем еще не означает, что договор займа заключен.

Сторонами договора займа могут быть любые дееспособные субъекты гражданского права — российские граждане, иностранные граждане, лица без гражданства, юридические лица, являющиеся собственниками своего имущества.

Одностороннее изменение условий выпущенного в обращение займа не допускается.

Предметом договора займа являются деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками (индивидуально-определенные вещи — автотранспортное средство, у которого имеется номер двигателя и номер кузова, такие вещи незаменимы; вещи, определенные родовыми признаками, характеризуются не какими-то отличительными признаками, а лишь общими родовыми признаками — гвозди, зерно, ГСМ и т. д.).

Договор займа может быть заключен как в устной, так и в письменной форме, однако договор заключается в письменной форме только в определенных случаях, предусмотренных ст. 808 ГК РФ. Часто в подтверждение займа заемщик составляет расписку или подписывает иное долговое обязательство.

По своей правовой природе договор займа является односторонне обязывающим, поэтому обязанности возлагаются только на одну сторону договора — на заемщика, соответственно и права предоставлены лишь одной стороне — займодавцу. Право займодавца состоит в праве требования возврата займа в срок и в порядке, предусмотренных соглашением сторон, а заемщик обязан возвратить заем согласно договоренности.

По общему правилу, договор займа является возмездным договором, поэтому, даже если договор не содержит условие о возмездности, тем не менее заемщик обязан уплатить займодавцу проценты по договору займа. В этом случае размер процентов определяется существующей на день уплаты долга ставкой рефинансирования. Таким образом, если стороны заключают безвозмездный договор займа, то такое условие должно быть обязательно включено в договор, так как в противном случае договор будет возмездным.

При заключении договора стороны сами определяют порядок выплаты процентов по договору (ежемесячно, ежеквартально или однократно при возврате займа). Если иное не оговорено в договоре, то проценты уплачиваются ежемесячно до дня возврата суммы займа.

При заключении договора стороны определяют срок возврата займа. При этом может быть предусмотрена конкретная дата либо момент возврата определяется до востребования. Заемщик обязан возвратить заем заимодавцу в течение 30 дней с момента предъявления требования.

Заем считается возвращенным либо в момент фактической передачи предмета займа заимодавцу или в момент зачисления соответствующих денежных средств на банковский счет заимодавца. Если предметом займа была вещь, то договор считается исполненным в момент фактической передачи вещи и уплаты процентов за пользование займом.

Товарный кредит

В хозяйственной деятельности нередко возникает потребность во временном заимствовании не денежных средств, а сырья, материалов, семян и тому подобных вещей в натуре. При этом получатель указанных вещей заинтересован в стабильности таких отношений, которая не может быть обеспечена реальным договором займа. В этом случае заключается договор товарного кредита.

В соответствии с соглашением о предоставлении товарного кредита одна сторона (кредитор) обязуется предоставить другой стороне (заемщику) вещи, определяемые родовыми признаками, в размере и на условиях, предусмотренных договором, а другая сторона — вернуть их и уплатить проценты за пользование ими.

Предметом товарного кредита могут быть только вещи, но не денежные средства. Товарный кредит может быть предоставлен любыми хозяйствующими субъектами.

От договора займа его отличает в первую очередь консенсуальный характер, а также такие его характеристики, как двусторонне-обязывающий характер и обязательная возмездность.

К договору товарного кредита применяются правила, регулирующие кредитный договор.

К товарному кредиту применимы следующие нормы:

- обязательная письменная форма договора;
- обязанность возврата товарного кредита в срок и в порядке, предусмотренные договором;
- возмездность договора.

Условия, касающиеся самого предмета договора товарного кредита, регулируются правилами о договоре купли-продажи, если иное не предусмотрено договором товарного кредита.

К таким условиям относятся:

- количество товара;
- ассортимент товаров;
- качество товара;
- комплектность товара;
- тара и упаковка товара;
- цена товара.

Коммерческий кредит

Договор коммерческого кредита — это не самостоятельное, а лишь сопутствующее обязательство к основному договору — договору купли-продажи, подряда, аренды, на оказание услуг и т. д.

Поэтому в любом договоре, исполнение которого связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, может предусматриваться условие о коммерческом кредитовании. При этом такое условие может содержаться как непосредственно в основном договоре, так и в дополнительном соглашении.

Таким образом, оценивая правовой характер договора коммерческого кредита и соответственно форму, условия и порядок его заключения, следует руководствоваться прежде всего нормами гражданского законодательства о договоре, во исполнение которого и заключается договор о коммерческом кредите. Поэтому если основной договор, во исполнение которого заключен договор о коммерческом кредите, требует соблюдения обязательной письменной формы, то и договор о коммерческом кредите должен быть заключен обязательно в письменном виде. Если же основной договор не требует обязательной письменной формы, то такое же положение применяется и к договору о коммерческом кредите.

Видами коммерческого кредитования являются:

- полная предварительная оплата (предоплата);
- аванс (частичная оплата);
- отсрочка;
- рассрочка.

Коммерческое кредитование в виде аванса и предварительной оплаты предусмотрено договорами купли-продажи, подряда, бытового подряда, строительного подряда, на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

Сравнительная характеристика договоров

Основание	Кредитный договор	Договор займа	Товарный кредит	Коммерческий кредит
Правовой характер договора	Консенсуальный, двусторонне-обязывающий, возмездный	Реальный, односторонне-обязывающий, возмездный, безвозмездный	Консенсуальный, двусторонне-обязывающий, возмездный	Консенсуальный, двусторонне-обязывающий, возмездный
Субъекты договора	Займодавец — только банк или иная кредитная организация	Все субъекты гражданских правоотношений	Все субъекты гражданских правоотношений	Все субъекты гражданских правоотношений
Предмет договора	Только денежные средства, как в наличной, так и в безналичной форме	Денежные средства и вещи, определенные родовыми признаками	Только вещи, определенные родовыми признаками	Только денежные средства
Форма договора	Обязательная письменная форма	Устная форма, за исключением случаев, предусмотренных ст. 808 ГК РФ	Обязательная письменная форма	Обязательная письменная форма
Последствия несоблюдения обязательной формы договора	Ничтожность	Невозможность ссылки на свидетельские показания	Ничтожность	Ничтожность или невозможность ссылки на свидетельские показания

Основным нормативным документом, регулирующим правила учета расходов по кредитам и займам, является Положение по бухгалтерскому учету, принятое Приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 107н «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/08).

Порядок кредитования, оформления кредитов и их погашение регулируется правилами банков и кредитными договорами. Для получения кредита организация представляет в обслуживающий банк следующие документы.

1. Заявление на получение кредита, в котором указывается размер, срок, цель, обеспечение кредита.
2. Копии учредительных документов заемщика, свидетельство о государственной регистрации организации.
3. Технико-экономическое обоснование потребности в кредите.
4. Бухгалтерский баланс (на последнюю отчетную дату), заверенный налоговой инспекцией.
5. Копии договоров (контрактов) в подтверждение сделки.
6. Заверенную нотариусом банковскую карточку с образцами подписей руководителя организации, главного бухгалтера и оттиском печати.
7. Документы, подтверждающие наличие обеспечения кредита (договор залога, договор поручительства, банковская гарантия и т. д.).

В зависимости от финансового состояния заемщика и иных обстоятельств указанный перечень может быть расширен.

При поступлении заявки банк проверяет кредитоспособность и платежеспособность заемщика. После чего между банком и организацией заключается кредитный договор, который содержит:

- вид предоставляемого кредита;
- сумму кредита;
- процентную ставку;
- порядок и сроки предоставления и погашения кредита;
- порядок начисления и уплаты процентов;
- обеспечение кредита;
- права и обязанности заемщика;
- права и обязанности банка;
- санкции в случае невыполнения сторонами принятых на себя обязательств.

Большое значение имеет обеспечение кредита.

Основными его видами являются:

- **поручительство** — это договор с односторонними обязательствами, посредством которого поручитель берет обязательство перед кредитором оплатить при необходимости задолженность заемщика;

- **гарантия** — это обязательство гаранта выплатить за гарантируемого определенную сумму при наступлении гарантийного случая. Она отличается от поручительства тем, что является актом, дополняющим основной договор;
- **залоговое право** — это претензия на чужое движимое и недвижимое имущество или претензия на право получения компенсации от продажи заложенного имущества, если должник не может погасить свои обязательства.

Кредитор вправе отказаться от предоставления заемщику предусмотренного кредитным договором кредита полностью или частично при наличии обстоятельств, очевидно свидетельствующих о том, что предоставленная заемщику сумма не будет возвращена в срок.

Заемщик вправе отказаться от получения кредита полностью или частично, уведомив об этом кредитора до установленного договором срока его предоставления, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или кредитным договором.

Условия получения, возврата, начисления и уплаты процентов по денежным средствам или материальным ценностям, полученным от заимодавцев, оговариваются в Договоре займа. Если одним из участников сделки является юридическое лицо, то договор заключается в письменной форме. Несоблюдение письменной формы не делает договор займа недействительным. Для подтверждения факта его заключения заинтересованная сторона вправе использовать любые письменные доказательства.

За пользование займом заемщик уплачивает проценты. Условие о безвозмездности договора должно быть оговорено особо.

Если заем получен в натуральной форме, то заемщик должен отразить в учете задолженность по займу в момент фактического получения имущества по стоимости, предусмотренной заключенным договором. Заем, полученный вещами, считается возвращенным в момент фактической передачи предмета займа заимодавцу и уплаты процентов за пользование займом.

Обязанность разделять активы и обязательства на долгосрочные и краткосрочные определяется ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Краткосрочной считается задолженность, срок погашения которой не превышает 12 месяцев.

Долгосрочной считается задолженность, срок погашения которой превышает 12 месяцев.

По степени своевременности погашения:

- срочные;
- просроченные.

Срочной считается задолженность, срок погашения которой не наступил или продлен (продлонгирован) в установленном порядке.

Просроченной считается задолженность с истекшим сроком погашения.

Организовать отдельный учет срочной и просроченной задолженности можно, например, на отдельных субсчетах, открываемых к счету 66 (67).

Задолженность по предоставленному заемщику займу или кредиту, полученному в иностранной валюте, учитывается в рублевой оценке по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату фактического совершения операций (предоставления кредита, займа), а при отсутствии курса ЦБ РФ — по курсу, определенному по соглашению сторон.

Возврат заемщиком кредита, займа отражается как уменьшение кредиторской задолженности и оформляется срочным обязательством.

Учет краткосрочных кредитов и займов ведут на счете **66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»**, долгосрочных — на счете **67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»** — пассивные.

Начальное сальдо (по кредиту) — сумма кредитов и займов на начало отчетного периода.

Кредитовый оборот — получение кредитов или займов и начисление процентов.

Дебетовый оборот — возврат кредита или займа.

Конечное сальдо (по кредиту) — сумма кредитов и займов на конец отчетного периода.

Расходы по заемным средствам отражаются в бухгалтерском учете отдельно от основной суммы обязательства по полученному кредиту или займу. К расходам, которые связаны с выполнением обязательств по полученным кредитам и займам, относятся:

- проценты, причитающиеся к оплате кредитору (заимодавцу);
- дополнительные расходы по кредитам (займам).

Дополнительными расходами являются:

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
- суммы, уплачиваемые за экспертизу кредитного договора (договора займа);

- иные расходы, непосредственно связанные с получением кредитов (займов).

Признание процентов в составе расходов происходит равномерно в том периоде, к которому они относятся, т. е. на конец каждого отчетного месяца. По дополнительным расходам у организации-заемщика предусмотрено право выбора: либо учитывать единовременно в том периоде, в котором расходы произведены, либо включать в состав прочих расходов равномерно в течение срока кредита (займа).

Расчет суммы начисленных процентов за пользование заемными средствами (I) производится по следующей формуле:

$$I = S_i / (365 \times 100\%) \times P \times S,$$

где S_i — годовая процентная ставка; 365 — число календарных дней в году; P — период, за который исчисляются проценты (в днях); S — сумма займа, на которую начисляются проценты.

Если размер процентов не установлен, то он определяется исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей на дату уплаты всей суммы долга или ее части. Когда не указаны сроки выплаты процентов, они выплачиваются каждый месяц. Если в договоре займа прямо не сказано, что заемщик обязан уплатить проценты, то договор займа считается беспроцентным.

Начисленные проценты включаются в состав прочих расходов и относятся на финансовый результат организации:

Дт 91-2 Кт 66, 67 — начислены проценты по кредиту (займу).

Исключением является порядок начисления процентов причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанных с приобретением и/или изготовлением инвестиционного актива. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и/или заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов. Под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и/или изготовление. Организация должна определить в учетной политике, какой период времени считать длительным (месяц, квартал, год и т. п.), и величину расходов, которая считается существенной.

Начисленные проценты по кредитам, полученным под инвестиционные активы, включаются в их первоначальную стоимость и отражаются:

Дт 08 Кт 66, 67 – начислены проценты за пользование заемными средствами (до момента принятия инвестиционных активов к учету).

Проценты прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива при приостановке его приобретения, сооружения и/или изготовления на срок более 3 месяцев.

Если на сооружение (приобретение) инвестиционного актива израсходованы средства на общие цели, не связанные с изготовлением (сооружением) актива, то проценты по займам (кредитам), причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость актива пропорционально доле указанных средств в общей сумме займов (кредитов) на общие цели.

После принятия к учету инвестиционного актива начисляемые проценты за полученные займы (кредиты) включаются в состав прочих расходов – Дт 91-2 Кт 66, 67.

Дополнительные затраты, связанные с получением кредитов (займов), включаются равномерно в состав прочих расходов в течение срока кредитного договора (займа).

При выплате процентов по заемным средствам в бухгалтерском учете делается запись:

Дт 66, 67 Кт 51 – выплачены проценты за пользование кредитом (займом).

Основные корреспонденции по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражена задолженность по полученному краткосрочному (долгосрочному) кредиту (займу)	50, 51, 52	66, 67
Погашен кредит (заем)	66, 67	50, 51, 52
Начислены проценты по кредиту (займу)	91-2	66, 67
Начислены проценты за пользование заемными средствами (до момента принятия инвестиционных активов к учету)	08	66, 67
Выплачены проценты за пользование кредитом (займом)	66, 67	51

Порядок учета выданных заемных обязательств

Организация может осуществлять привлечение заемных средств путем выпуска и продажи облигаций, выдачи векселей.

Основные корреспонденции по выданным заемным обязательствам

Содержание операций	Дебет	Кредит
Размещение облигаций по цене выше их номинальной стоимости: – отражена номинальная стоимость размещаемых краткосрочных (долгосрочных) облигаций – отражена сумма превышения цены размещения краткосрочных (долгосрочных) облигаций над их номинальной стоимостью – отнесена в состав прочих доходов разница между ценой размещения краткосрочных (долгосрочных) облигаций и их номинальной стоимостью (списание указанной разницы производится равномерно в течение всего срока обращения облигаций)	51 51 98	66, 67 98 91
Размещение облигаций по цене ниже их номинальной стоимости: – отражена номинальная стоимость размещаемых краткосрочных (долгосрочных) облигаций – доначислена разница между ценой размещения краткосрочных (долгосрочных) облигаций и их номинальной стоимостью (доначисление указанной разницы до номинальной стоимости облигаций производится равномерно в течение всего срока обращения облигаций)	51 91	66, 67 субсчет «Облигационные займы» 66, 67 субсчет «Облигационные займы»
Погашение облигаций – погашена номинальная стоимость краткосрочных (долгосрочных) облигаций	66, 67 субсчет «Облигационные займы»	51
Получение краткосрочного займа путем векселя и погашение данной задолженности: – отражена кредиторская задолженность по полученному краткосрочному займу в сумме фактически поступивших денежных средств – выдан вексель в обеспечение займа – отражена оплата векселя, выданного в обеспечение ранее полученного займа	51 66 66 субсчет «Вексельные займы»	66 66 субсчет «Вексельные займы» 51
Отражены проценты и дисконт по выданным векселям и размещенным облигациям	91-2	66, 67

Схемы движения бухгалтерской информации по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» по журнально-ордерной и автоматизированной формам бухгалтерского учета



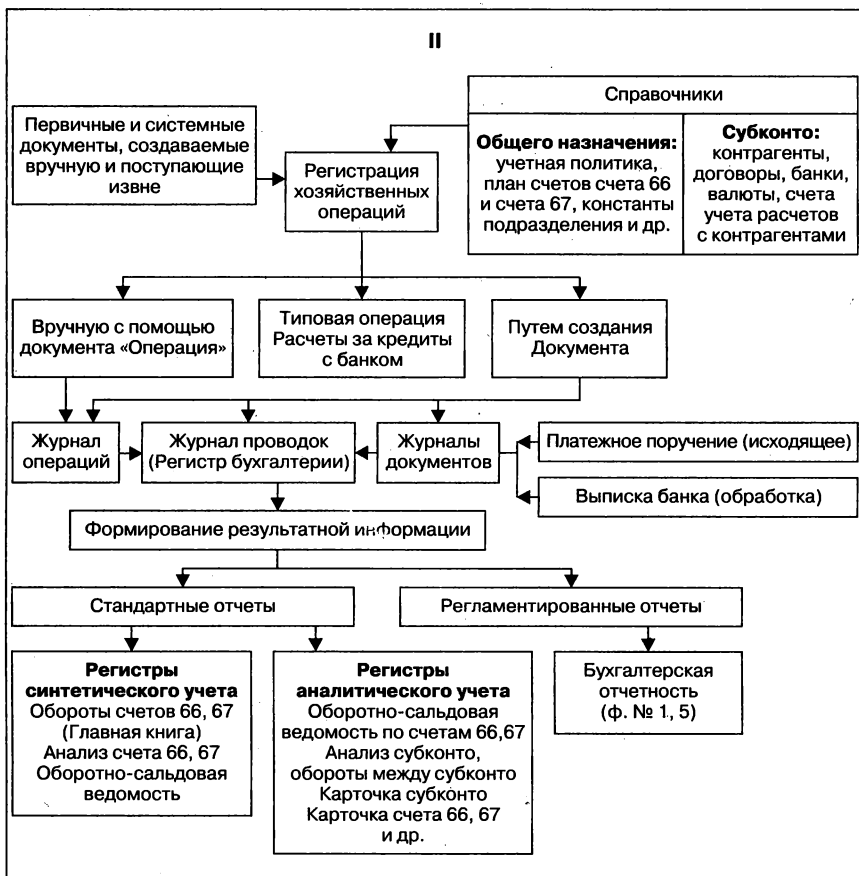
Информация о размещенных заемных обязательствах учитывается на счетах 66 или 67 обособленно. Для этих целей открываются отдельные субсчета «Облигационные займы» и «Вексельные займы».

В бухгалтерском учете операции по учету заемных средств, привлеченных путем выпуска и размещения облигаций, отражаются следующими записями.

Проценты или дисконт по причитающимся к оплате облигациям (векселям) учитываются организацией-заемщиком в следующем порядке:

1. По облигациям:

- по размещенным облигациям — организация-эмитент отражает номинальную стоимость выпущенных и проданных облигаций как кредиторскую задолженность;
- при начислении дохода по облигациям в форме процентов организация-эмитент указывает кредиторскую задолженность по проданным облигациям с учетом причитающегося к оплате на конец отчетного периода процента по ним;



- начисление причитающегося дохода по размещенным облигациям отражается организацией-эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления.

2. По векселям:

- по выданным векселям — векселедатель отражает вексельную сумму как кредиторскую задолженность;
- в случае начисления процентов на вексельную сумму по выданным векселям задолженность по такому векселю показывается у векселедателя с учетом причитающихся к оплате на конец отчетного периода процентов по условиям выдачи векселя;

- при выдаче векселя для получения займа денежными средствами сумма причитающихся векселедержателю к оплате процентов или дисконта включается векселедателем в состав прочих расходов.

Предусмотрены два способа включения процентов или дисконта в состав прочих расходов. При первом способе проценты или дисконт могут быть сразу же после их начисления включены в состав расходов. При втором способе в целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающихся процентов или дисконта в качестве дохода по проданным облигациям (выданным векселям) организация-эмитент (векселедатель) может предварительно учитывать их как расходы будущих периодов.

Причитающиеся по выданным векселям и размещенным облигациям проценты и дисконт отражаются: Дт 91-2 Кт 66, 67.

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 4.

Аналитический учет — по видам кредитов (займов), банкам (заемщикам).

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счетов 66, 67 (Главная книга), анализ счетов 66, 67, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовые ведомости по счетам 66, 67, анализ счетов 66, 67 по субконто, обороты между субконто, карточка счетов 66, 67, карточка счетов 66, 67 по субконто и др.

Глава 3

Учет денежных средств

3.1. Учет кассовых операций и денежных документов

Для текущих хозяйственных расходов организации часть своих денежных средств разрешается хранить в кассе организации.

Основные правила ведения кассовых операций.

1. Все операции по приему и выдаче денег из кассы, а также ответственность за сохранность денежных средств производит специально назначенное материально-ответственное лицо — кассир. При поступлении на работу кассир дает письменное обязательство, по которому принимает на себя всю ответственность за сохранность денежных средств и других ценностей, находящихся в кассе.
2. Кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам.
3. Администрация предприятия обязана создать необходимые условия для нормальной работы кассира:
 - ◆ должно быть выделено отдельное (изолированное) помещение;
 - ◆ все ценности должны храниться в сейфе;
 - ◆ в помещение кассы должна быть подведена сигнализация;
 - ◆ окна зарешечены;
 - ◆ по окончании рабочего дня сейф и входная дверь должны быть пломбированы (опечатаны), вход посторонним лицам в помещение кассы воспрещен.
4. В кассе запрещается хранить ценности, не принадлежащие данной организации.
5. В кассе разрешается хранить минимальный запас денежных средств для оплаты неотложных нужд. Для этого банком по согласованию с руководством организации устанавливается лимит наличных денег в кассе. Размер лимита зависит от величины выручки. Превышение лимита допускается только в дни выдачи заработной платы, пенсий, пособий в течение 3 дней, включая день поступления денег из банка.

6. Организация должна соблюдать предельную сумму налично-денежных расчетов между юридическими лицами, а также юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем в рамках одного договора. Такая сумма составляет 100 000 руб.
7. Прием наличных денег при осуществлении продажи продукции, товаров за наличный расчет и/или с использованием платежных карт производится с обязательным применением контрольно-кассовой техники (ККТ).

Основными первичными документами по движению денежных средств в кассе являются кассовые ордера.

Прием наличных денег в кассу оформляется *Приходным кассовым ордерам (ф. № КО-1)*. Подписывается главным бухгалтером или лицом, им уполномоченным. Приходный кассовый ордер состоит из двух частей:

- ордер;
- квитанция к ордеру.

Вторая часть приходного кассового ордера — квитанция является его отрывной частью и служит оправдательным документом лица, внесшего наличные деньги в кассу. Поэтому квитанция также должна быть подписана главным бухгалтером, заверена печатью (штампом). Квитанция выдается на руки лицу, сдавшему деньги для подтверждения.

Выдача наличных денег из кассы оформляется *Расходным кассовым ордерам (форма № КО-2)*. Подписывается главным бухгалтером и руководителем организации.

При выдаче денег кассир должен потребовать предъявить паспорт или другой документ, удостоверяющий личность получателя денег. Данные паспорта заносятся в расходный кассовый ордер и получатель должен сделать отметку (сумма, дата, подпись) в приеме денежных средств.

После получения или выдачи денег по кассовым ордерам их подписывает кассир, а приложенные к ордерам документы погашают штампом или подписью «Получено» или «Оплачено».

Приходные и расходные кассовые ордера регистрируются в *Журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордерам (ф. № КО-3)*.

Для учета денежных средств, выданных кассиром из кассы организации другим кассирам или доверенному лицу, а также возврата этих средств и кассовых документов по произведенным операциям ведется *Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (ф. № КО-5)*. Эту книгу ведет старший кассир.

Заработная плата, пенсии, пособия по временной нетрудоспособности, премии, стипендии работникам выдаются по *расчетно-платежным* либо *платежным ведомостям*.

Сдача денег из кассы в банк производится по *Объявлению на взнос наличными*. Документ состоит из трех частей:

- объявление;
- квитанция;
- ордер.

Для получения денег с расчетного счета банк на основании специального заявления организации выдает *Чековую книжку*. Каждый лист чековой книжки состоит из двух частей:

- собственно чек;
- корешок чека.

Заполняются они одновременно в организации от руки, указывается основание — на какие цели. Корешок чека остается в чековой книжке организации, являясь подтверждением использования чека на определенную сумму. Заполненный чек передается получателем (кассиром) наличных работнику операционного отдела банка, который вырезает контрольную марку и передает ее клиенту. Клиент предъявляет марку кассиру банка и получает наличные.

Все операции по поступлению и расходованию денежных средств кассир записывает в *Кассовую книгу (ф. № КО-4)*, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана печатью. Количество листов в ней должно быть заверено подписями руководителя организации и главного бухгалтера.

Каждый лист Кассовой книги, состоящий из двух частей, сгибается с вложением внутрь листа копировальной бумаги и заполняется шариковой ручкой. Одна часть листа (с горизонтальной линовкой) заполняется кассиром как первый экземпляр и в дальнейшем остается в кассе. Вторая часть листа (без горизонтальной линовки) вместе с приложенными к ней оправдательными документами передается в бухгалтерию в качестве *Отчета кассира* под расписку бухгалтера в первом экземпляре с указанием количества приходных и расходных документов. Оба экземпляра нумеруются одинаковыми номерами.

Записи кассовых операций начинаются на лицевой стороне неотрывной части листа после строки «Остаток на начало дня». В конце дня подсчитываются итоги за день по приходу и расходу и исчисляется остаток на конец рабочего дня с указанием «в том числе на заработную плату, выплаты социального характера и стипендии».

Для учета наличия денежных средств в кассе в плане счетов предназначен счет **50 «Касса»** — активный

Начальное сальдо (по дебету) — наличие денежных средств на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — поступление денежных средств в кассу.

Кредитовый оборот — выбытие денежных средств из кассы.

Конечное сальдо (по дебету) — остаток денежных средств на конец отчетного периода.

Субсчета:

50-1 «Касса организации»;

50-2 «Операционная касса»;

50-3 «Денежные документы».

На субсчете 50-1 «Касса организации» учитывают денежные средства в кассе.

На субсчете 50-2 «Операционная касса» учитывают наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, в билетных и багажных кассах портов, вокзалов и т. п. Этот субсчет открывается организациями при необходимости.

На субсчете 50-3 «Денежные документы» учитывают находящиеся в кассе организации почтовые и вексельные марки, оплаченные авиабилеты, марки государственной пошлины и другие денежные документы. Учет поступления и выбытия денежных документов оформляют приходными и расходными кассовыми ордерами. Данные кассовых ордеров кассир записывает в книгу движения денежных документов, являющуюся регистром аналитического учета денежных документов. Аналитический учет денежных документов ведут по их видам. Один-два раза в месяц кассир составляет в кассовой книге отчет по поступившим и выбывшим документам.

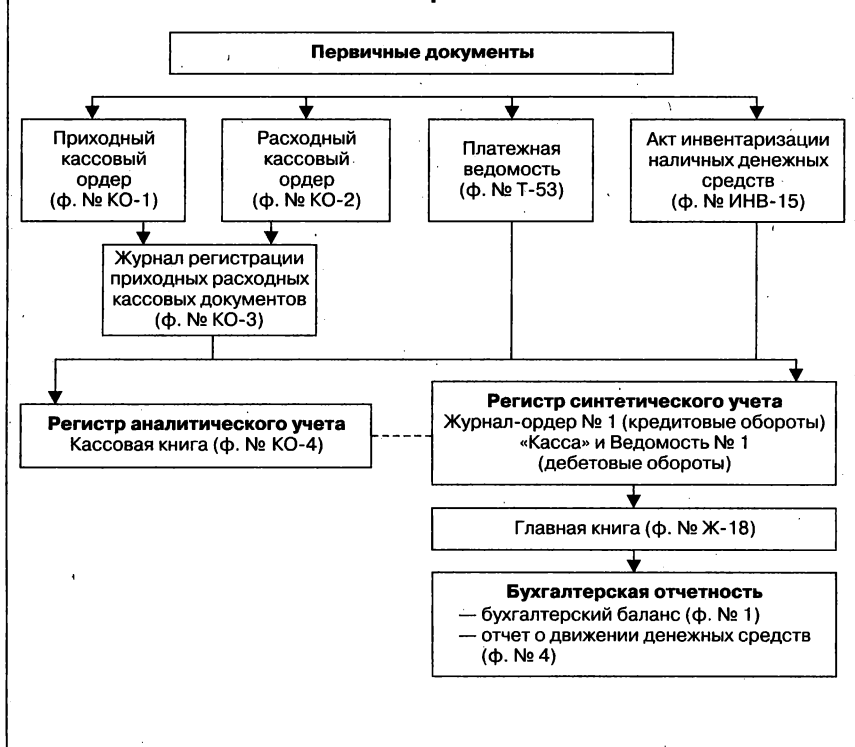
Основные корреспонденции по счету 50 «Касса»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Денежные средства, снятые с расчетного счета, оприходованы в кассу	50	51
Иностранная валюта, снятая с валютного счета, оприходована в кассу	50	52
Поступили в кассу денежные средства, числившиеся в пути	50	57
Поставщик вернул в кассу излишне уплаченные ему денежные суммы; поставщик вернул в кассу аванс под предстоящую поставку материальных ценностей (работ, услуг)	50	60

Содержание операций	Дебет	Кредит
Поступили денежные средства в кассу в погашение дебиторской задолженности за проданную им продукцию (работы, услуги), основные средства и прочие активы; покупатель вносит в кассу аванс за предстоящую поставку продукции (работ, услуг)	50	62, 76
Поступили в кассу денежные средства, полученные в качестве кредита, займа	50	66, 67
Возврат в кассу неизрасходованных подотчетных сумм	50	71
Денежные средства, ранее предоставленные сотруднику в виде займа, возвращены в кассу	50	73-1
Денежные средства, полученные от сотрудника в возмещение материального ущерба, оприходованы в кассу	50	73-2
Внесены денежные средства в кассу наличными в качестве вклада в уставный капитал	50	75-1
Поступило в кассу страховое возмещение от страховой организации	50	76-1
Поступили в кассу денежные средства от признанной (присужденной) претензии	50	76-2
Получены в кассу денежные средства в счет причитающихся дивидендов (доходов) от участия в других организациях	50	76-3
Поступили наличные денежные средства за проданную продукцию (товары, работы, услуги)	50	90-1
Поступили в кассу средства от продажи прочего имущества организации	50	91-1
Внесены наличные денежные средства из кассы на расчетный счет	51	50
Внесена на валютный счет наличная иностранная валюта	52	50
Перечислены денежные средства из кассы, но еще не зачислены по назначению	57	50
Произведены финансовые вложения (займы, ценные бумаги)	58	50
Выданы из кассы денежные средства в погашение долгов перед поставщиками и прочими кредиторами	60, 76	50
Возвращены излишне уплаченные покупателем (заказчиком) наличные денежные средства	62	50
Возвращен из кассы кредит, заем	66, 67	50
Выдана из кассы заработная плата работникам организации	70	50
Выданы денежные средства работникам организации в подотчет	71	50
Выданы займы работникам организации	73-1	50
Выданы дивиденды учредителям	75-2	50
Выплачена работникам из кассы депонированная заработная плата	76-4	50
Выявлена недостача денежных средств в кассе	94	50

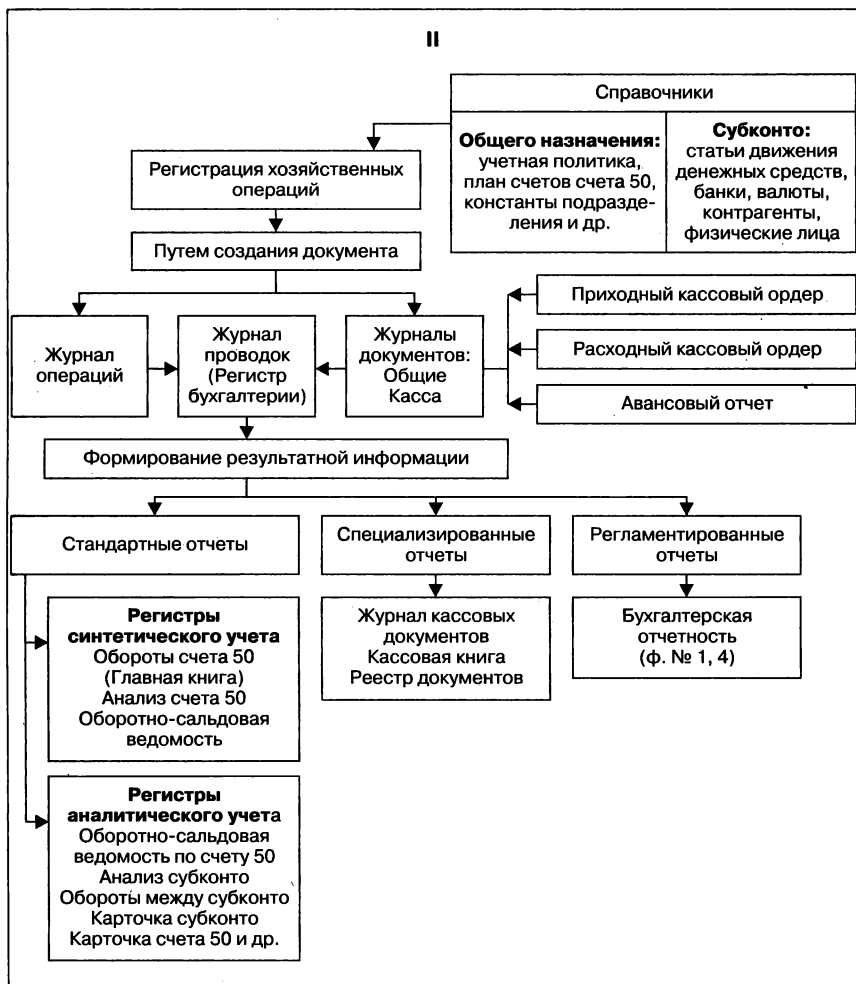
Схемы движения бухгалтерской информации по счету 50 «Касса» по журнально-ордерной и автоматизированной формам бухгалтерского учета

I



Синтетический учет по счету 50 ведется в журнале-ордере № 1 (кредитовый оборот) и в ведомости (дебетовый оборот). Основанием для бухгалтерских записей в журнал-ордер и ведомость является Кассовая книга, которая служит регистром аналитического учета.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 50 (Главная книга), анализ счета 50, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 50, анализ счета 50 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 50, карточка счета 50 по субконто и др.



3.2. Учет операций на расчетных счетах в банке

Каждая организация вправе открывать в любом банке расчетные и другие счета для хранения свободных денежных средств и осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций.

Расчетный счет — это основной счет организации, через который проводятся все денежные операции без ограничения их перечня. Расчетный счет представляет собой бессрочный вклад организации. В на-

стоящее время организация вправе иметь неограниченное количество расчетных счетов.

Для открытия расчетного счета организация должна представить в учреждение выбранного ею банка следующие документы.

1. Заявление на открытие счета установленной формы.
2. Нотариально заверенные копии устава организации, учредительного договора.
3. Копию решения о государственной регистрации, заверенную нотариально или органом, зарегистрировавшим предприятие.
4. Справки о постановке на учет в налоговой инспекции и во внебюджетных фондах.
5. Выписку из приказа о назначении должностных лиц.
6. Карточку с образцами подписей руководителя, заместителя руководителя и главного бухгалтера и оттиском печати организации по установленной форме, заверенную нотариально.

Все указанные документы представляются юридической службе банка, которая проверяет правильность их заполнения, оформляется Договор на расчетно-кассовое обслуживание, организации присваивается номер расчетного счета.

Об открытии банковского счета организации необходимо сообщить в налоговую инспекцию и во внебюджетные фонды в течение 7 рабочих дней со дня открытия счета.

Распорядителями денежных средств, находящихся на расчетном счете являются руководитель организации и главный бухгалтер. Поступление денежных средств на расчетный счет и их списание производится двумя способами:

- наличным;
- безналичным.

При наличной форме расчета используются:

- объявление на взнос наличными;
- денежные чеки из чековой книжки.

При безналичной форме расчета используются:

- платежное поручение;
- платежное требование;
- расчетные чеки;
- инкассовое поручение и др.

Платежное поручение — это письменное распоряжение плательщика (владельца счета) обслуживающему его банку о переводе платежа (денежной суммы) на счет получателя средств в соответствующем банке.

Платежное требование — это расчетный документ, содержащий требование кредитора (получателя средств) к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк.

Чек — это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж чекодержателю. Чекодержателем является юридическое лицо, имеющее денежные средства в банке, которыми он имеет право распоряжаться путем выставления чеков. Соответственно чекодателем является юридическое лицо, в пользу которого выдан чек для получения средств в банке. Предъявление чека в банк чекодержателя означает предъявление его к оплате.

Инкассовое поручение — это расчетный документ, используемый для списания в бесспорном порядке денежных средств со счета плательщика. Применяются в тех случаях, когда бесспорный порядок списания установлен законодательством.

При расчетах между организациями, банками и государством применяется календарная система расчетов. Это означает, что все платежи с расчетного счета производятся в порядке календарной очередности, т. е. в порядке их поступления в банк, если остаток средств достаточен для всех платежей.

При отсутствии на расчетном счете денежных средств для погашения всех обязательств, предъявленных к владельцу счета, банк помещает документы, не оплаченные в срок, в картотеку. При поступлении денежных средств на счет клиента эти документы должны использоваться незамедлительно в порядке следующей очередности:

- в первую очередь погашаются обязательства по исполнительным документам, связанным с удовлетворением требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью работника. В эту же группу отнесено удовлетворение требований по взысканию алиментов. Однако если они погашаются по собственному заявлению работника, то относятся к последней группе очередности;
- во вторую очередь также отнесено погашение обязательств по документам, но связанных с выплатой выходных пособий и оплатой труда работникам, исполняющим свои обязанности в соответствии с заключенным трудовым договором (в том числе по контракту), по выплате вознаграждений по авторскому договору;
- в третью очередь исполняются обязательства по платежам в бюджет и внебюджетные фонды (Пенсионный фонд, Фонд обязательного медицинского страхования и др.);
- в четвертую очередь погашаются оставшиеся, не вошедшие в первые две группы обязательства по исполнительным документам (за нанесенный предприятию материальный ущерб и др.);

- в пятую очередь осуществляется списание средств по другим платежным документам исходя из времени возникновения обязательств по ним.

Внутри каждой очереди погашение обязательств производится в порядке календарной очередности и поступления документов.

О состоянии денежных средств на расчетном счете банк периодически информирует организацию *Выпиской банка*. Выписка — это копия лицевого счета, где операции отражаются в зашифрованном виде, без текста.

Основные корреспонденции по счету 51 «Расчетный счет»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Денежные средства из кассы сданы на расчетный счет	51	50
Возвращены на расчетный счет неиспользованные суммы аккредитива, чековой книжки и прочих счетов	51	55
Денежные средства, числившиеся в пути, зачислены на расчетный счет	51	57
Отражен возврат ранее предоставленного займа	51	58-3
Возвращены поставщиками переплаченные им суммы	51	60
Зачислена на расчетный счет выручка за проданную продукцию (работы, услуги), основные средства, прочие активы; получен аванс от покупателей под поставку продукции (работ, услуг)	51	62
Зачислены на расчетный счет суммы полученных краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов	51	66, 67
Возвращены на расчетный счет излишне уплаченные в бюджет суммы налогов и сборов	51	68
Возвращена на расчетный счет излишне уплаченная сумма страховых взносов; зачислены на расчетный счет суммы от органов социального страхования для выплаты различных пособий	51	69
Неиспользованные денежные средства, ранее выданные под отчет, возвращены на расчетный счет	51	71
Денежные средства, предоставленные ранее сотруднику в виде займа, возвращены на расчетный счет	51	73-1
Денежные средства, поступившие от сотрудника в возмещение материального ущерба, зачислены на расчетный счет	51	73-2
Поступили на расчетный счет денежные средства в качестве вклада в уставный капитал	51	75-1
Отражены суммы страховых возмещений, полученных организацией от страховых компаний	51	76-1
Зачислены на расчетный счет от организаций суммы предъявленных им претензий	51	76-2

Содержание операций	Дебет	Кредит
Зачислены на расчетный счет денежные средства в счет причитающихся организации дивидендов (доходов) от участия в других организациях	51	76-3
Поступили денежные средства на расчетный счет от прочих дебиторов в погашение их долгов	51	76
Поступили на расчетный счет денежные средства за проданную продукцию (товары, работы, услуги)	51	90-1
Поступили на расчетный счет средства от продажи прочего имущества	51	91-1
В кассу поступили денежные средства из банка с расчетного счета	50	51
Зачислены денежные средства на специальные счета в банке	55	51
Направлены денежные средства с расчетного счета на покупку иностранной валюты	57	51
Оплачена с расчетного счета стоимость приобретенных акций	58-1	51
Оплачена с расчетного счета стоимость приобретенных долговых ценных бумаг	58-2	51
Перечислены денежные средства с расчетного счета по договору займа	58-3	51
Внесен вклад по договору простого товарищества безналичными денежными средствами	58-4	51
Погашена задолженность перед поставщиком (подрядчиком) безналичными денежными средствами; выдан поставщику (подрядчику) аванс безналичными денежными средствами	60	51
Возвращены с расчетного счета излишне уплаченные покупателем денежные средства; возвращен аванс, полученный ранее от покупателя	62	51
Списаны с расчетного счета денежные средства в погашение краткосрочного и долгосрочного кредитов (займов) и процентов по ним	66, 67	51
Уплачены с расчетного счета налоги и сборы в бюджет	68	51
Уплачены с расчетного счета страховые взносы	69	51
Выданы под отчет денежные средства с расчетного счета	71	51
Денежные средства предоставлены работнику в виде займа	73-1	51
Денежные средства направлены на выплату дивидендов (доходов) учредителям организации	75-2	51
Депонированная заработная плата выплачена работникам с расчетного счета	76-4	51

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 51
«Расчетный счет» по журнально-ордерной и автоматизированной
формам бухгалтерского учета**

I



Все операции в выписке идут с позиции банка, т. е. для организации — наоборот. К выписке прилагаются все денежно-расчетные документы.

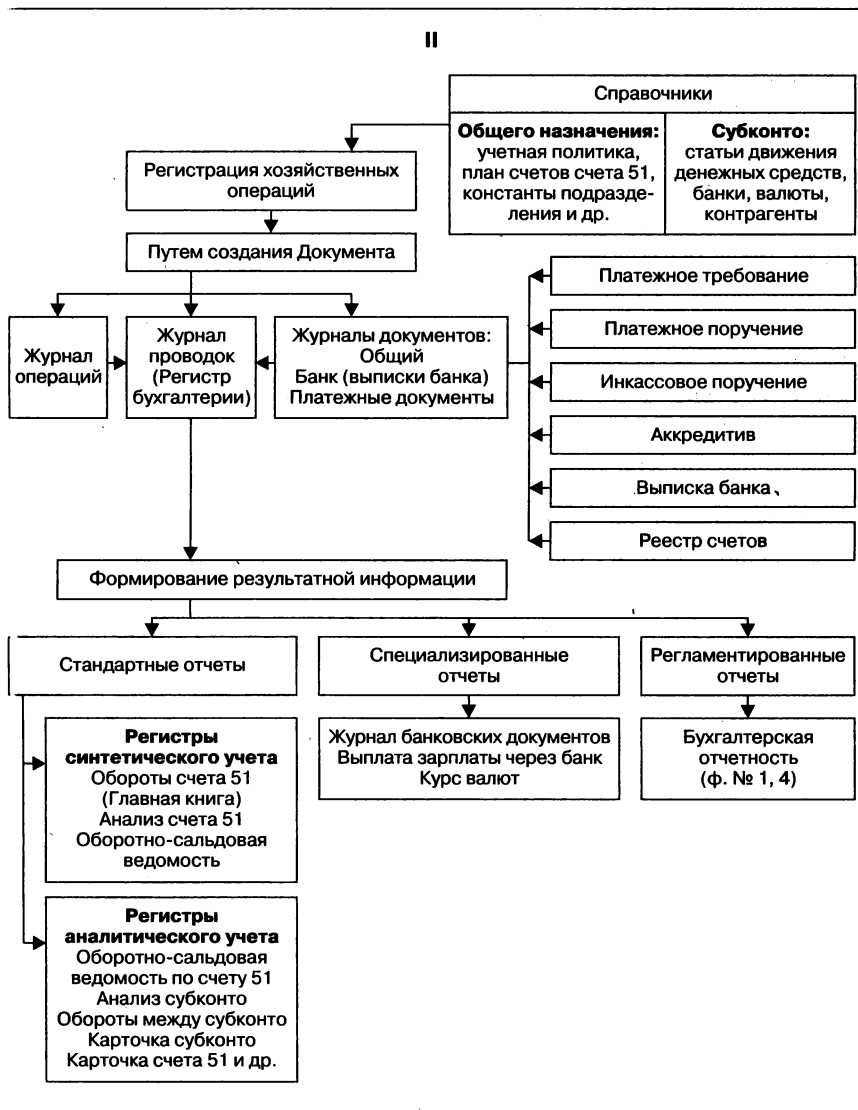
Для учета операций по расчетным счетам в плане счетов выделен счет **51 «Расчетные счета»** — активный.

Начальное сальдо (по дебету) — наличие денежных средств на расчетном счете на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — поступление денежных средств на расчетный счет.

Кредитовый оборот — расход денежных средств с расчетного счета.

Конечное сальдо (по дебету) — остаток денежных средств на расчетном счете на конец отчетного периода.



Синтетический учет по счету 51 ведут в журнале-ордере № 2 (кредитовый оборот) и в ведомости (дебетовый оборот). Записи производятся на основании выписок банка с приложенными соответствующими документами, где ведется аналитический учет.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 51 (Главная книга), анализ счета 51, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 51, анализ счета 51 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 51, карточка счета 51 по субконто и др.

3.3. Учет операций на валютных счетах в банке

Организации наряду с расчетным счетом имеют право на открытие валютных счетов, как внутри страны, так и за рубежом. Валютные счета вправе открывать банки, имеющие соответствующую лицензию. Открыть счет за пределами России можно только с разрешения ЦБ РФ.

Совершение и учет валютных операций регулируют следующие нормативные документы:

- Федеральный закон РФ от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»;
- ПБУ «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденное Приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н.

Для открытия в банке валютного счета организация должна представить следующие документы:

- заявление на открытие валютного счета;
- копии устава и учредительного договора, заверенные нотариально;
- копия свидетельства о регистрации организации, заверенная нотариально;
- заверенная нотариально карточка установленной формы с образцами подписей руководителя и главного бухгалтера и оттиском печати организации;
- справка о постановке на учет в налоговой инспекции и внебюджетные фонды.

В некоторых банках, кроме того, могут потребовать:

- протокол собрания учредителей;
- бухгалтерский баланс;
- справку из банка, в котором открыт расчетный счет, и другие документы.

После проверки достоверности представленных документов банк заключает с организацией Договор на расчетно-кассовое обслуживание.

ние и издает распоряжение, где открываемому счету присваивается номер.

Об открытии валютного счета необходимо в течение 7 рабочих дней сообщить в налоговую инспекцию.

Зачисление средств на валютный счет может быть в виде:

- поступления выручки от продажи продукции, выполненных работ и оказанных услуг по экспортным операциям;
- приобретения валюты на торгах межбанковской валютной биржи или вне ее с соблюдением необходимых условий.

Снятие средств с валютного счета допускается:

- для оплаты продукции (работ, услуг) по импортным операциям;
- в связи с вывозом и пересылкой из России за границу валютных ценностей, а также осуществлением международных денежных переводов;
- в случае продажи средств на валютной бирже;
- для погашения обязательств перед банком по расчетно-кассовому обслуживанию;
- на командировочные расходы;
- на другие цели, разрешенные Министерством финансов РФ и ЦБ РФ.

Учет операций на валютных счетах ведется одновременно в иностранной валюте и в рублях, полученных путем пересчета валюты в рубли по курсу Центрального Банка России на день совершения операции. Для учета валютных операций в обслуживающем банке открываются следующие валютные счета:

- транзитный — для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте;
- текущий — для учета средств, остающихся в распоряжении организации после продажи экспортной выручки;
- специальный транзитный — для зачисления валюты, приобретенной организацией на внутреннем валютном рынке.

На **транзитный** валютный счет зачисляется валютная выручка организаций, часть которой может быть продана по решению организации на внутреннем валютном рынке, а остальная валюта перечисляется на текущий валютный счет.

На **текущем** валютном счете отражаются операции по поступлению валютных средств с транзитного валютного счета и их перечислению в оплату счетов поставщиков, выдаче в кассу на командировочные расходы и т. п.

На **специальный транзитный** валютный счет зачисляется валюта, приобретенная организацией на внутреннем валютном счете. Купленная валюта подлежит использованию на те цели, для которых она была приобретена. При покупке валюты комиссионное вознаграждение банку и разница между курсом валюты по биржевому курсу и курсом ЦБ РФ на дату покупки включается в стоимость материальных ценностей, для приобретения которых покупалась валюта, либо списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Учет операций на валютных счетах отражается на счете **52 «Валютные счета»** — активный.

Начальное сальдо (по дебету) — наличие денежных средств на валютном счете на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — поступление денежных средств на валютный счет.

Кредитовый оборот — расход денежных средств с валютного счета.

Конечное сальдо (по дебету) — остаток денежных средств на валютном счете на конец отчетного периода.

К счету 52 могут быть открыты следующие субсчета:

52-1 «Валютные счета внутри страны»;

52-2 «Валютные счета за рубежом».

Если валютных счетов за рубежом у организации нет, то целесообразнее к счету 52 открыть следующие субсчета:

52-1 «Текущий валютный счет» — для учета валюты, находящейся в распоряжении организации, в том числе валютной выручки, оставшейся после ее продажи;

52-2 «Транзитный валютный счет» — для учета поступившей валютной выручки до ее продажи;

52-3 «Специальный транзитный валютный счет» — для учета валюты, купленной на внутреннем валютном рынке.

Отделение банка уведомляет организацию о движении иностранной валюты *выпиской* как с транзитного, так и с текущих счетов с приложением всех денежно-расчетных документов. На основании выписок ведется журнал-ордер № 2 (кредитовый оборот) и ведомость (дебетовый оборот). Для аналитического учета по каждой иностранной валюте используются *карточки*, представляющие собой, по существу, их лицевые счета.

Учет курсовых разниц по валютным счетам

Денежные средства на валютных счетах отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в двух оценках — в российской национальной ва-

люте (рублях) и в иностранной валюте. Поэтому необходимо пересчитывать иностранную валюту в рубли по официальному курсу Банка России, действующему:

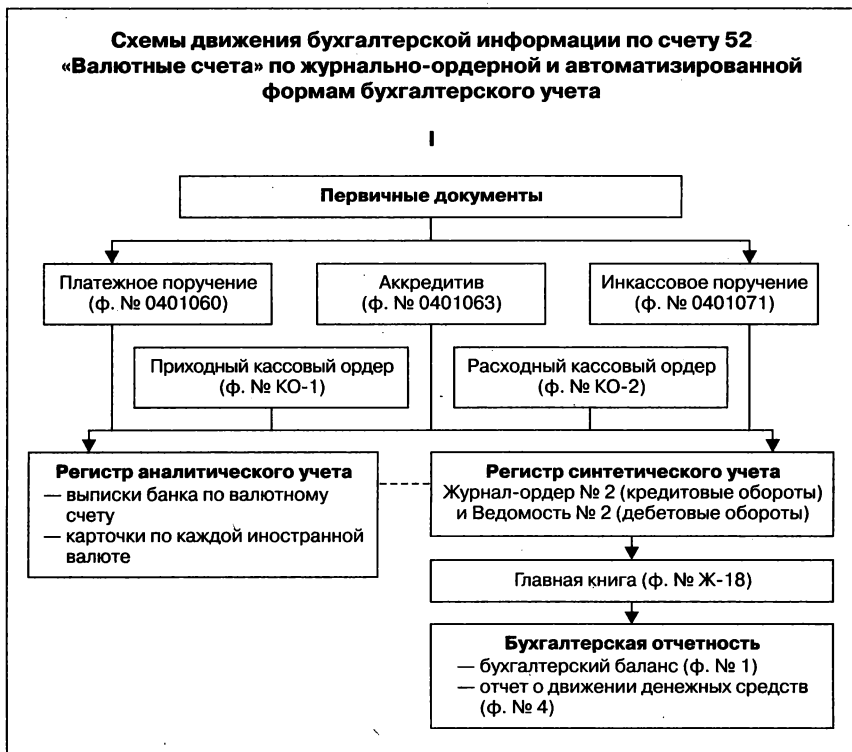
- на дату совершения операции в иностранной валюте;
- на отчетную дату.

В результате такого пересчета в учете возникают **курсовые разницы**. Курсовые разницы отражаются в составе прочих доходов или расходов организации.

Основные корреспонденции по счету 52 «Валютный счет»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Поступила иностранная валюта от иностранных покупателей и кредиторов	52-2	62, 76
Добровольная продажа валютных средств:		
– валютные средства направлены на продажу	57	52-2
– денежные средства от продажи валюты зачислены на расчетный счет	51	91-1
– списана проданная валюта	91-2	57
– отражены расходы по продаже валюты	91-2	52-1, 52-2
– остаток валютной выручки зачислен на текущий валютный счет	52-1	52-2
Покупка иностранной валюты:		
– перечислены денежные средства на покупку валюты	57	51
– приобретенная валюта зачислена на специальный транзитный валютный счет	52-3	57
– удержано банком вознаграждение за покупку валюты	91-2	51 (52-1, 52-2, 57)
Использование иностранной валюты:		
– валютные средства перечислены поставщику в оплату материальных ценностей	60, 76	52-1, 52-3
– наличная валюта получена в кассу для оплаты командировочных расходов	50	52-1, 52-3
Курсовые разницы:		
– положительная курсовая разница	52	91-1
– отрицательная курсовая разница	91-2	52

Различают положительную и отрицательную курсовые разницы.

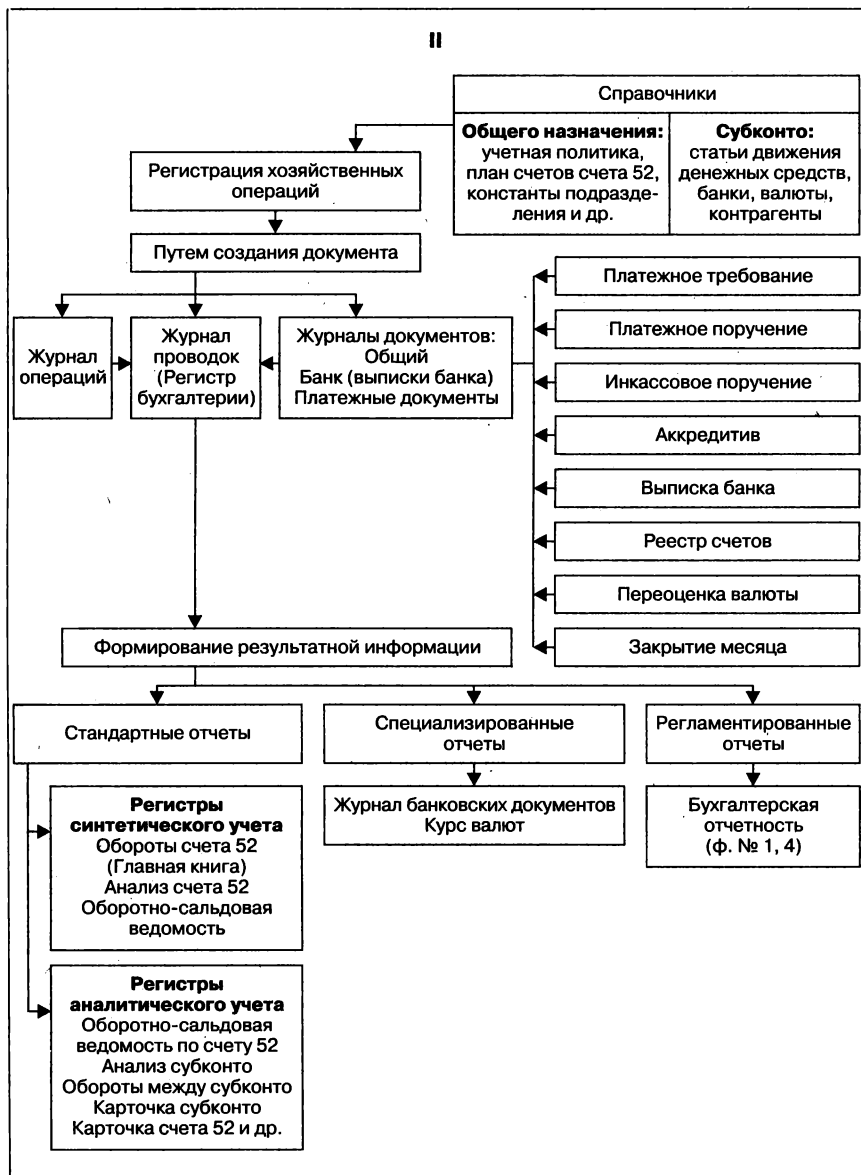


Если курс иностранной валюты увеличился, то по остатку средств на валютном счете возникает положительная курсовая разница.

Если курс иностранной валюты уменьшился, по остатку средств на валютном счете возникает отрицательная курсовая разница.

Аналитический учет сумм курсовых разниц на валютных счетах осуществляется в специализированной «Ведомости учета валютных средств», которая ведется дополнительно к регистрам, предусмотренным по журнально-ордерной форме учета.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 52 (Главная книга), анализ счета 52, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 52, анализ счета 52 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 52, карточка счета 52 по субконто и др.



3.4. Учет операций на специальных счетах в банке

Наличие и движение денежных средств в валюте РФ и иностранных валютах, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и специальных счетах, учитывают на счете **55 «Специальные счета в банке»** — активный.

Начальное сальдо (по дебету) — наличие денежных средств на специальных счетах в банке на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — поступление денежных средств на специальные счета.

Кредитовый оборот — расход денежных средств со специальных счетов.

Конечное сальдо (по дебету) — остаток денежных средств на специальных счетах в банке на конец отчетного периода.

Субсчета:

55-1 «Аккредитивы»;

55-2 «Чековые книжки»;

55-3 «Депозитные счета».

На субсчете 55-1 «Аккредитивы» учитывается движение средств, находящихся в аккредитивах.

Аккредитив — это специальный банковский счет, на котором покупатель резервирует денежные средства для расчетов с поставщиком. Аккредитив открывается для каждого поставщика (подрядчика), с которым осуществляются расчеты.

Аккредитивы могут быть:

- отзывными и безотзывными;
- покрытыми и непокрытыми.

Отзывный аккредитив дает право покупателю продукции изменить или аннулировать его. Причем сообщать об этом поставщику не нужно. Для этого требуется лишь письменное распоряжение покупателя.

Безотзывный аккредитив может быть изменен или отменен только с согласия поставщика.

Аккредитив является **покрытым**, если покупатель заранее перечисляет на него деньги со своего расчетного счета. Распоряжаться деньгами, которые находятся на аккредитиве, покупатель не может. **Непокрытым** аккредитив считается, если банк поставщика списывает деньги с корреспондентского счета банка покупателя в пределах суммы, на которую открыт аккредитив. Средства покупателя остаются на его расчетном счету до момента такого списания.

Открыть аккредитив может только покупатель. Он открывается в том банке, в котором у организации есть расчетный или валютный счет. Чтобы открыть аккредитив, необходимо оформить заявление.

Записи, которые должны быть сделаны в учете, зависят от вида аккредитива: покрытый или непокрытый.

Если открыт непокрытый аккредитив, то его сумму учитывают на забалансовом счете **009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»**.

Аккредитив закрывается, если:

- истек его срок;
- поставщик представил в банк заявление об отказе от аккредитива;
- покупатель отозвал аккредитив своим распоряжением.

Аналитический учет по счету 55-1 «Аккредитивы» ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву.

На субсчете 55-2 «Чековые книжки» учитывается движение средств, находящихся в чековых книжках.

Чек — это ценная бумага, содержащая распоряжение банку выдать определенную сумму денежных средств лицу, предъявившему чек к оплате.

Расчетные чеки сброшюрованы в отдельные чековые книжки. Чеки являются бланками строгой отчетности и учитываются на забалансовом счете **006 «Бланки строгой отчетности»**. Списание чеков со счета 006 осуществляется по мере их использования.

Для получения расчетной чековой книжки организация предъявляет в банк заявление и платежное поручение по депонированию денежных средств на отдельном лицевом счете. После проверки банком предъявленных документов заявителю выдается чековая книжка и идентификационная карточка, в которой имеется информация, содержащая наименование ее владельца, номер счета чекодателя, образец его подписи.

Банк перед выдачей чеков обязан указать в них:

- местонахождение и название банка;
- условный номер банка;
- номер лицевого счета чекодателя и его название;
- предельный размер суммы (цифрами и прописью), на которую может быть выписан чек, заверенный печатью и подписями должностных лиц банка.

При получении продукции или оказании услуг плательщик (покупатель) выписывает поставщику, транспортной организации, отделению

связи и другим организациям чек на соответствующую сумму, который ими не позднее 10 дней со дня его выписки должен быть предъявлен в банк для оплаты. Банк проверяет чеки и производит списание сумм со счета владельца чековой книжки на счета предъявителя чека.

Если лимит по чековой книжке не израсходован, а количество чеков в ней полностью использовано, банк может дополнительно дать организации новые чеки. Если такая необходимость отсутствует, организация выписывает поручение банку на возврат этих сумм и зачисляет на тот счет, с которого было произведено их списание.

Аналитический учет по счету 55-2 «Чековые книжки» ведется по каждой полученной чековой книжке.

На субсчете 55-3 «Депозитные счета» учитывается движение средств, находящихся на депозитном счете.

Если организация имеет свободные денежные средства, то она может получить дополнительный доход, разместив их на депозитном счете в банке.

За пользование денежными средствами организации банк начисляет проценты по депозитному вкладу.

Аналитический учет по счету 55-3 «Депозитные счета» ведется по каждому вкладу.

Основные корреспонденции по счету 55 «Специальные счета в банках»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Счет 55-1 «Аккредитивы»		
Организация открыла покрытый аккредитив:		
– переведены денежные средства с расчетного (валютного) счета на аккредитив	55-1	51 (52)
– открыт аккредитив за счет банковского кредита	55-1	66
Перечислены денежные средства с аккредитива на счет поставщика	60, 76	55-1
Покрытый аккредитив не использован, деньги возвращаются на расчетный или валютный счет организации или направляются на погашение кредита:		
– неиспользованные средства возвращены банком на расчетный (валютный) счет	51 (52)	55-1
– неиспользованные средства аккредитива направлены на погашение ранее взятого кредита банка	66	55-1
Открыт непокрытый аккредитив:	009	–
Израсходован непокрытый аккредитив	–	009

Содержание операций	Дебет	Кредит
Счет 55-2 «Чековые книжки»		
Получение чековой книжки:		
– депонированы средства для расчетов по чекам с расчетного счета организации	55-2	51
– депонированы средства при выдаче чековых книжек за счет банковского кредита	55-2	66
– оприходованы чеки, полученные в банке	006	–
Списаны средства по чекам, предъявленным к оплате	60, 76, 71	55-2
Списаны использованные чеки	–	006
Неиспользованные средства, депонированные ранее для оплаты чеков, зачислены на расчетный счет	51	55-2
Списаны чеки, возвращенные в банк	–	006
Счет 55-3 «Депозитные счета»		
Перечислены денежные средства с расчетного (валютного) счета на депозит	55-3	51 (52)
Зачислены на расчетный (валютный) счет средства с депозитного счета	51 (52)	55-3
Начислены проценты по депозитному вкладу	76	91-1
Получены проценты за размещение средств на депозите на расчетный (валютный) счет	51 (52)	76

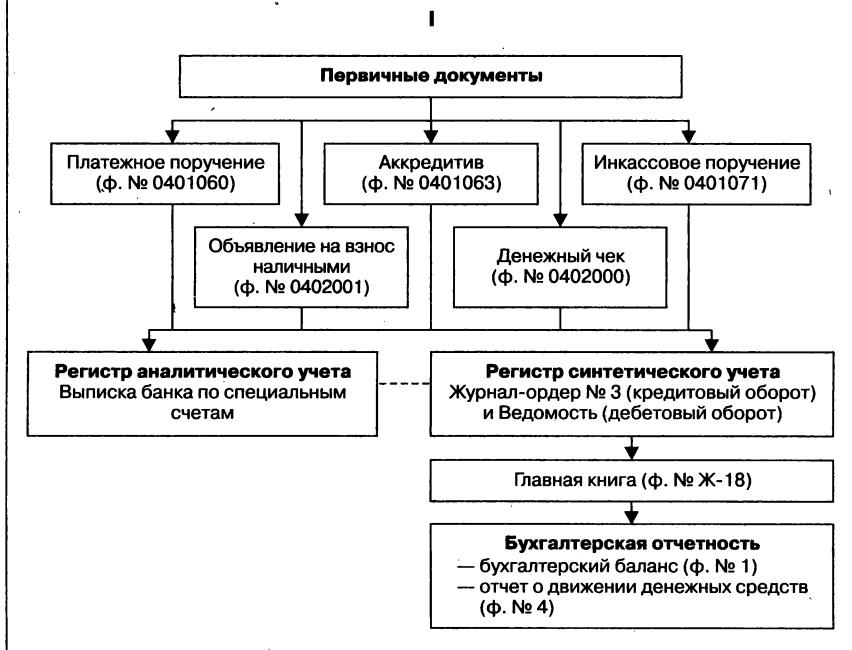
Синтетический учет ведут в журнале-ордере № 3 (кредитовый оборот) и в ведомости (дебетовый оборот). Записи производятся на основании выписок банка с приложенными соответствующими документами, где ведется аналитический учет. В ведомости аналитические счета открывают на каждый открытый специальный счет в банке.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 55 (Главная книга), анализ счета 55, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 55, анализ счета 55 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 55, карточка счета 55 по субконто и др.

3.5. Учет переводов в пути

Если организация осуществляет перевод денежных средств, который займет более одного дня, в учете организации должен использоваться счет 57 «Переводы в пути».

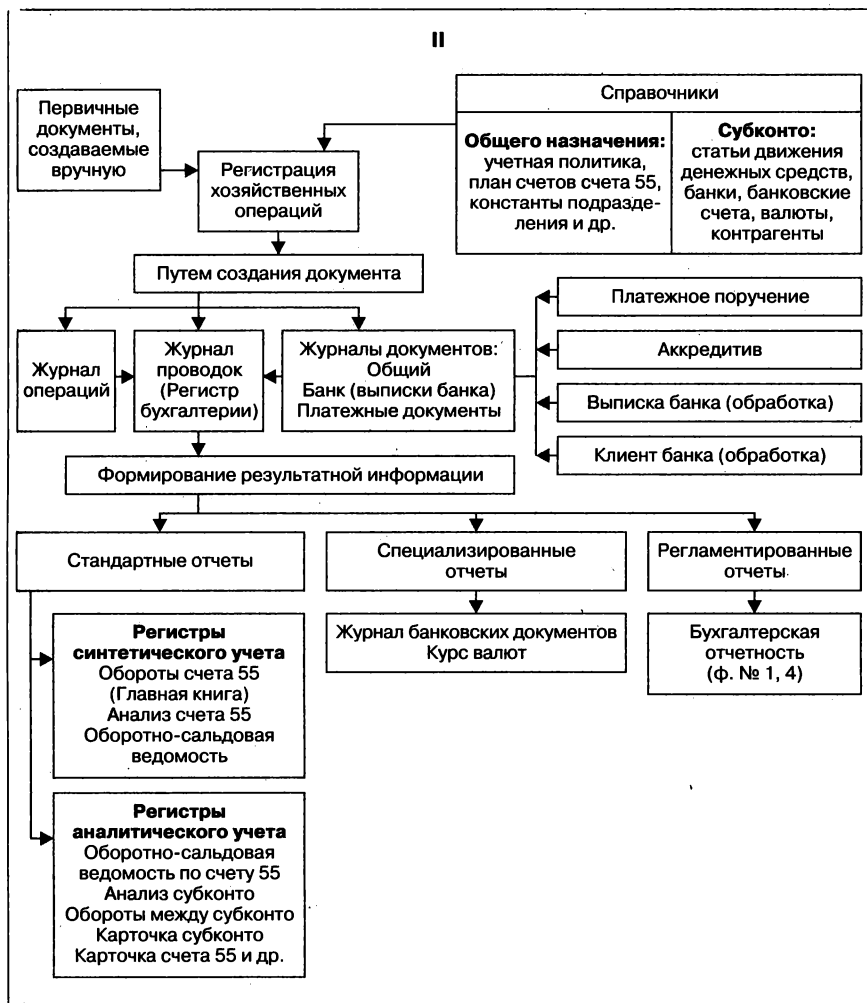
**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 55
«Специальные счета в банке» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**



На счете 57 учитываются:

- денежные средства, которые организация внесла в кассу почтового отделения или сберегательную кассу для зачисления на расчетный счет поставщика (подрядчика), если перевод денежных средств осуществляется более одного дня;
- денежные средства, которые организация сдала в вечернюю кассу банка или передала инкассаторам для зачисления на расчетный счет, если реальное зачисление денежных средств производится только на следующий день;
- денежные средства, которые организация перечисляет с одного своего расчетного или валютного счета на другой, если перевод денежных средств осуществляется более одного дня и т. п.

Для учета движения денежных средств в российской и иностранных валютах в пути, т. е. денежных сумм, внесенных в кассы банков, сбе-



регательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный или иной счет организации, но еще не зачисленных по назначению, предназначен счет **57 «Переводы в пути»** — активный.

Начальное сальдо (по дебету) — наличие денежных средств, находящихся в пути на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — зачисление денежных средств в переводы в пути.

Кредитовый оборот — зачисление средств из переводов на соответствующие счета.

Конечное сальдо (по дебету) — остаток денежных средств, находящихся в пути на конец отчетного периода.

Основные корреспонденции по счету 57 «Переводы в пути»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Осуществлены денежные переводы из кассы, еще не поступившие по назначению	57	50
Осуществлены денежные переводы с расчетного счета, еще не поступившие по назначению	57	51
Перечислена банку валюта для продажи	57	52
Покупатель внес аванс под предстоящую поставку готовой продукции (товаров, выполнения работ, оказания услуг) через сберегательную кассу (почтовое отделение)	57	62
Страховое возмещение внесено в кассу кредитной организации, но не зачислено на расчетный счет организации	57	76-1
Денежные средства по признанной (присужденной) претензии внесены в кассу кредитной организации, но не зачислены на расчетный счет	57	76-2
Денежные средства в счет причитающихся организации дивидендов (доходов) от участия в других организациях внесены в кассу кредитной организации, но не зачислены на расчетный счет	57	76-3
Денежные средства внесены в кассу кредитной организации филиалом, выделенным на отдельный баланс, но не зачислены на расчетный счет головного отделения организации (в учете головного отделения организации)	57	79-2
Денежные средства внесены в кассу кредитной организации головным отделением организации, но не зачислены на расчетный счет филиала, выделенного на отдельный баланс (в учете филиала)	57	79-2
Денежные средства за проданную продукцию (товары, работы, услуги) поступили в кассу кредитной организации, но не зачислены на расчетный счет организации	57	90-1
Средства от продажи прочего имущества, а также прочие доходы, поступившие в кассу кредитной организации, но не зачислены на расчетный счет, отражены в составе прочих доходов	57	91-1
Поступили в кассу наличные денежные средства, находящиеся в пути	50	57
Денежные средства, находившиеся в пути, зачислены на расчетный счет	51	57

Содержание операций	Дебет	Кредит
Приобретенная иностранная валюта зачислена на валютный счет	52	57
Почтовый перевод получен покупателем	62	57
Получены сотрудником денежные средства по договору займа, переведенные почтовым переводом	73-1	57

Синтетический учет по счету 57 ведут в журнале-ордере № 3 (кредитовый оборот) и в ведомости (дебетовый оборот). Основанием для записи являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы и почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам или другие подобные документы.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 57 (Главная книга), анализ счета 57, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 57, анализ счета 57 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 57, карточка счета 57 по субконто и др.

3.6. Учет финансовых вложений

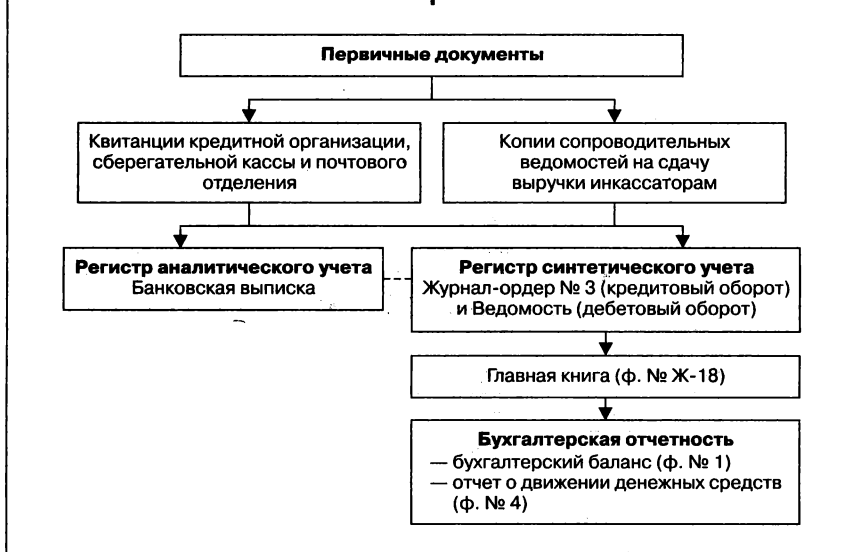
Правила формирования в бухгалтерском учете информации о финансовых вложениях организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений», утвержденным Приказом Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126 (ПБУ 19/02).

Активы могут быть приняты к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений при одновременном выполнении определенных условий:

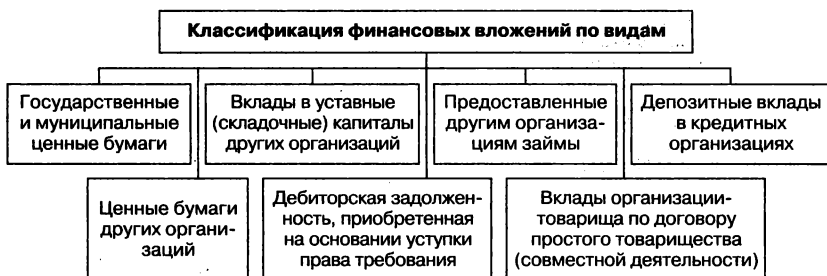
- по принимаемым к учету активам организация должна иметь надлежащим образом оформленные документы, подтверждающие существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- к организации должны перейти финансовые риски, связанные с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- активы должны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости.

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 57
«Переводы в пути» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I

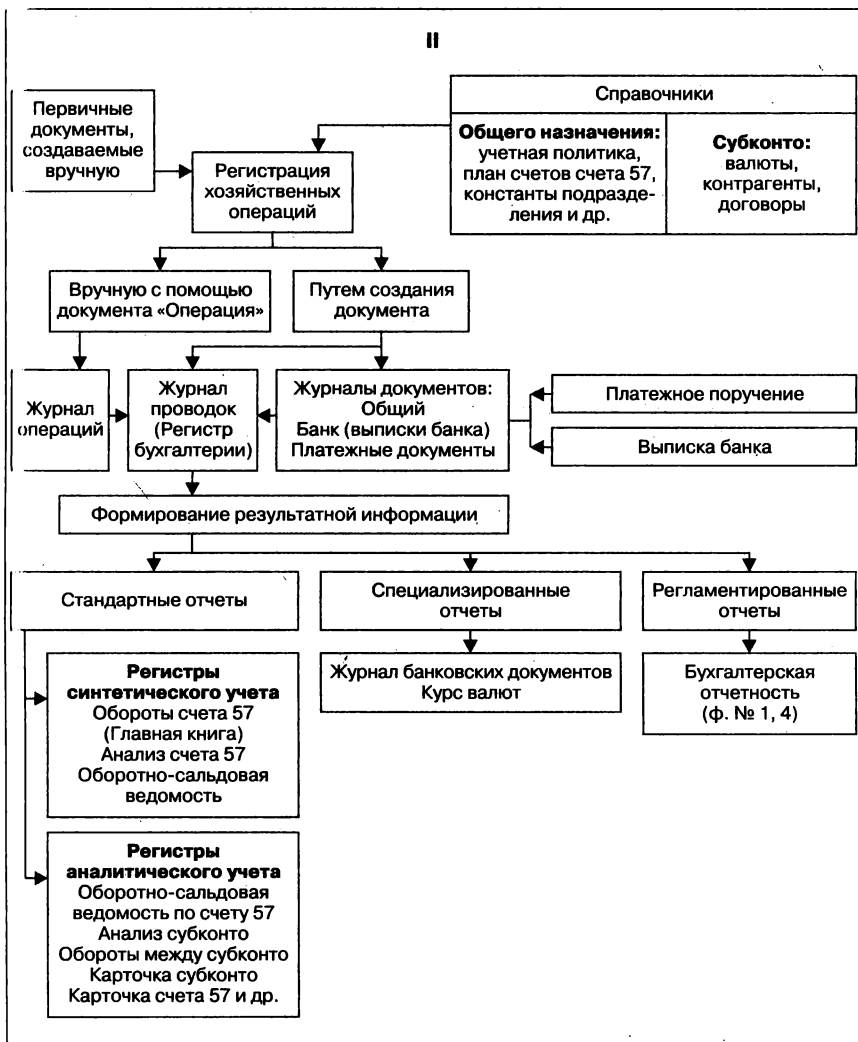


ПБУ 19/02 устанавливает перечень активов, которые могут быть отнесены к финансовым вложениям организации.



В ПБУ 19/02 также установлен перечень активов, которые не могут быть квалифицированы в качестве финансовых вложений, а именно:

- 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 орга-

низацией 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.

Кроме того, вложения в активы, имеющие материально-вещественную форму (основные средства и материально-производственные запасы), а также нематериальные активы не относятся к финансовым вложениям. В то же время следует иметь в виду, что имеющиеся у организации основные средства, нематериальные активы и материально-производственные запасы в случае их внесения в счет вкладов в уставный капитал другой организации или по договору простого товарищества превращаются в объекты финансовых вложений.

Для целей бухгалтерского учета финансовые вложения кроме классификации по видам классифицируются по различным признакам.

Финансовые вложения **в зависимости от срока**, на который они произведены, подразделяются на долгосрочные и краткосрочные.

К **долгосрочным** относятся финансовые вложения, произведенные на срок более 12 месяцев. К **краткосрочным** относятся финансовые вложения, произведенные на срок до 12 месяцев включительно.

Одним из основных видов финансовых вложений являются **вложения в ценные бумаги**.

Ценная бумага — это документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении. С передачей ценной бумаги переходят все удостоверяемые ею права в совокупности.

В соответствии с ГК РФ к числу ценных бумаг отнесены: государственная облигация, облигация, вексель, акция и другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг.

Помимо вложений в ценные бумаги выделяют и другие виды финансовых вложений.

Вклад в уставный (складочный) капитал — это инвестиции организации в виде денежных и (или) неденежных средств в уставный (складочный) капитал других организаций, рассчитанные на получение дохода от долевого участия в деятельности другой организации.

Предоставление другим организациям займов является одним из видов финансовых вложений, рассчитанных на получение дохода в виде процентов по займу.

Вклад в простое товарищество — это вид финансовых вложений организации, осуществляемых ею путем внесения денежных и/или неденежных средств вместе с другими лицами (товарищами) в совместную деятельность для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели.

Процесс движения финансовых вложений условно можно подразделить на три основные стадии:

- стадию поступления (приобретения) финансовых вложений;
- стадию текущего учета финансовых вложений;
- стадию выбытия финансовых вложений.

На **первой** стадии производится принятие финансовых вложений к бухгалтерскому учету. В соответствии с ПБУ 19/02, финансовые вложения должны приниматься к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Предусмотрены различные способы формирования первоначальной стоимости финансовых вложений в зависимости от порядка их приобретения или поступления в организацию.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, стоимость которых при приобретении установлена в иностранной валюте, определяется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

На **второй** стадии (текущего учета) организациям разрешено корректировать первоначальную стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, т. е. организации могут проводить последующую оценку финансовых вложений.

Для целей последующей оценки финансовые вложения организации подразделяются на две группы, по которым изменение стоимости в учете отражается по-разному:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

К первой группе относятся ценные бумаги, котирующиеся на фондовой бирже, а также другие финансовые вложения, текущая рыночная стоимость которых может быть документально подтверждена.

Ко второй группе относятся финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, во вклады по договору простого товарищества, в отдельные виды ценных бумаг и др., текущую рыночную цену которых определить невозможно.

Порядок формирования первоначальной стоимости финансовых вложений

Приобретенные за плату	Внесенные в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации
<p>Сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ)</p> <p>Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> – суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу – суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов – вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений – иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений <p>Не включаются в фактические затраты на приобретение финансовых вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений</p>	<p>Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации</p>

Финансовые вложения, относящиеся к первой группе, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по **текущей рыночной стоимости** путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Корректировку учетной стоимости финансовых вложений первой группы необходимо производить как при повышении, так и при снижении стоимости этих вложений.

При этом разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты коммерческой организации и учитывается в составе прочих доходов или расходов.

Окончание табл.

Полученные организацией по договору дарения (безвозмездно)	Полученные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) денежными средствами	Внесенные в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества
<p>Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету — для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг рассчитывается рыночная цена</p> <p>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</p>	<p>Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов</p>	<p>Денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества</p>

В случае если по объекту финансовых вложений, ранее оцениваемому по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущую рыночную стоимость невозможно определить, то такой объект финансовых вложений отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его предыдущей оценки.

Финансовые вложения второй группы, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и отчетности на отчетную дату по **первоначальной стоимости**.

Исключение из последней нормы для финансовых вложений второй группы возможно в двух ситуациях:

- 1) первоначальная стоимость долговых ценных бумаг отличается от их номинальной стоимости;
- 2) произошло обесценение финансовых вложений.

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из **последней оценки**.

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым не устанавливается текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется исходя из оценки, определяемой одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Для целей налогового учета при реализации или ином выбытии ценных бумаг организация самостоятельно выбирает один из следующих методов списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг:

- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО);
- по стоимости единицы.

Учет финансовых вложений на любой стадии их движения должен осуществляться в соответствии с выбранной единицей бухгалтерского учета финансовых вложений. Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно. В зависимости от характера финансовых вложений, порядка их приобретения и использования единицей бухгалтерского учета финансовых вложений может быть серия, партия и тому подобная однородная совокупность финансовых вложений.

Любые финансовые вложения должны подтверждаться первичными документами, служащими основанием для принятия их к бухгалтерскому учету. В настоящее время не предусмотрены специальные унифицированные формы первичной учетной документации для учета движения финансовых вложений. Предусмотрена лишь одна унифицированная форма, предназначенная для учета результатов инвентаризации финансовых вложений.

Все инвестиции в финансовые активы независимо от срока размещения средств учитываются на счете **58 «Финансовые вложения» — активный**.

Начальное сальдо (по дебету) — стоимость финансовых активов и сумма незаконченных финансовых вложений на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — приобретение активов.

Кредитовый оборот — выбытие активов.

Конечное сальдо (по дебету) — стоимость финансовых активов и сумма незаконченных финансовых вложений на конец отчетного периода.

Субсчета:

58-1 «Паи и акции»;

58-2 «Долговые ценные бумаги»;

58-3 «Предоставленные займы»;

58-4 «Вклады по договору простого товарищества».

Учет вложений в уставные капиталы (акции) других организаций

Финансовые вложения в уставный капитал (акции) представляют собой сумму активов, инвестированных в имущество другой организации для обеспечения ее уставной деятельности. Они производятся в следующей форме:

- внесения вкладов при создании и расширении организации;
- приобретения акций (долей) организаций на вторичном рынке;
- приобретение акций приватизируемых организаций у органов управления государственным имуществом.

Акцией признается ценная бумага, закрепляющая права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации.

Акции бывают именованными и на предъявителя, обыкновенными и привилегированными.

Именные акции содержат имя собственника. Их движение отражают в книге регистрации акций с указанием в ней данных о каждой именной акции, времени ее приобретения и о количестве акций у отдельных акционеров. По акциям **на предъявителя** в книге записывают только общее их количество.

Обыкновенные акции не дают владельцу преимущественных прав на получение дивидендов, но дают право голоса на общем собрании акционеров. **Привилегированные акции** обеспечивают владельцу преиму-

щественное право на получение дивидендов в форме гарантированного фиксированного процента, но не дают ему права голоса в акционерном обществе.

Вклад в уставный (складочный) капитал может быть внесен в денежной форме и/или путем внесения материальных и иных ценностей.

Первичными документами, подтверждающими финансовые вложения организации в виде вклада в уставный капитал, являются:

- решение общего собрания учредителей и учредительный договор, в которых отражаются денежные средства и оценка имущества, вносимого учредителями в счет вклада в уставный капитал другой организации;
- платежные документы, свидетельствующие о перечислении денежных средств в счет вклада в уставный капитал другой организации;
- документы (счета и счета-фактуры), подтверждающие расходы, связанные с передачей имущества в уставный капитал другой организации;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате расходов и др.

Учет финансовых вложений организации в виде вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций осуществляется на счете 58-1 «Паи и акции».

В случае передачи в счет вклада основных средств или нематериальных активов балансовая (остаточная) стоимость передаваемого имущества может списываться со счетов учета имущества непосредственно в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», минуя счет 91 «Прочие доходы и расходы».

По финансовым вложениям в виде вкладов в уставные капиталы других организаций организация может получать доходы от долевого участия в виде дивидендов. Поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, признаются доходами организации.

Учет операций по продаже финансовых вложений осуществляется на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Учет вложений в долговые ценные бумаги

Вложения в долговые финансовые активы производятся с целью получения доходов в течение строго установленного срока. К ним относятся инвестиции в **облигации, векселя** и другие аналогичные ценные бумаги.

Основные корреспонденции по счету 58-1 «Паи и акции»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Финансовые вложения организации в виде денежных вкладов в уставный капитал другой организации:		
· принято к учету финансовое вложение в виде вклада в уставный капитал	58-1	76
· перечислены денежные средства в оплату вклада в уставный капитал	76	50, 51
Финансовые вложения организации в виде неденежных вкладов в уставный капитал другой организации:		
· вклад в уставный капитал отражен в составе финансовых вложений	58-1	76
Договорная стоимость имущества, подлежащего передаче, совпадает с балансовой стоимостью:		
· списана балансовая стоимость имущества, переданного в качестве вклада в уставный капитал	76	10, 41, 43, 58
· списана остаточная стоимость основных средств, нематериальных активов, переданных в качестве вклада в уставный капитал	76	01, 04
Договорная стоимость имущества <i>не совпадает</i> с балансовой стоимостью, делаются дополнительные записи:		
· отражено превышение договорной стоимости имущества над его балансовой (остаточной) стоимостью	58-1	91-1
· отражено превышение балансовой (остаточной) стоимости передаваемого имущества над его договорной стоимостью	91-2	58-1
Доходы от участия в уставных капиталах других организаций:		
· начислены доходы от долевого участия в других организациях	76-3	91-1
· на расчетный счет зачислены доходы (дивиденды)	51	76-3
Продажа финансовых вложений:		
· отражена продажная стоимость акций другого акционерного общества	62, 76	91-1
· списана балансовая (учетная) стоимость проданных финансовых активов (акции, доли в уставном капитале)	91-2	58-1
· отражены расходы, связанные с продажей акций	91-2	60, 76, 51
· получена оплата за проданные акции	51	62, 76
· отражен финансовый результат (прибыль, убыток) от продажи акций	91-9 (99)	99 (91-9)

Облигацией признается ценная бумага, закрепляющая право ее владельца на получение от эмитента облигации в предусмотренный в ней срок ее номинальной стоимости или иного имущественного эквивалента. Облигация может также предусматривать право ее владельца на получение фиксированного в ней процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права. Доходом по облигации являются проценты и/или дисконт. С точки зрения приносимого дохода облигации подразделяются на процентные (купонные) и дисконтные (бескупонные). Дисконт представляет собой положительную разницу между ценой погашения (номинальной стоимостью) и ценой размещения (приобретения) облигации. В зависимости от субъекта, выпускающего облигации, они подразделяются на государственные и корпоративные (частные). Облигации могут быть **именными** и на **предъявителя**.

Учет финансовых вложений в облигации осуществляется на счете 58-2 «Долговые ценные бумаги».

Облигации могут приобретаться на вторичном рынке или при их размещении эмитентом.

Во многих случаях организации приобретают долговые ценные бумаги по цене, отличающейся от их номинальной стоимости (т. е. стоимости, указанной на облигации). Разницу между первоначальной стоимостью долговых ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, и их номинальной стоимостью разрешается равномерно в течение срока их обращения относить на финансовые результаты организации.

Если первоначальная стоимость этих ценных бумаг выше их номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по ним дохода производится **списание** части разницы между первоначальной и номинальной стоимостью.

Если первоначальная стоимость ниже номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося дохода производится **доначисление** части разницы между первоначальной и номинальной стоимостью.

Часть разницы при каждом начислении причитающегося организационного дохода определяется исходя из общей суммы разницы и установленной периодичности выплаты доходов.

Сумма разницы определяется по формуле

$$\text{ЧР} = (\text{ПС} - \text{НС}) / (\text{СО} \times \text{КВ}),$$

где ЧР — часть разницы между первоначальной и номинальной стоимостью ценных бумаг (руб.); ПС — фактические затраты на приобрете-

ние ценных бумаг (руб.); НС — номинальная стоимость ценных бумаг (руб.); СО — срок обращения ценных бумаг (лет); КВ — количество выплат процентов в течении года (раз в год).

К моменту погашения (выкупа) долговых ценных бумаг оценка, в которой они учитываются на счете 58-2, должна соответствовать их номинальной стоимости.

Основные корреспонденции по счету 58-2 «Долговые ценные бумаги»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Приобретение облигаций за плату:		
без использования счета 76	58-2	50, 51, 52,
с использованием счета 76	58-2	76
Оплачены облигации и иные расходы, связанные с их приобретением	76	51
Списание суммы превышения покупной стоимости облигаций над их номинальной стоимостью:		
начислен доход по долговым ценным бумагам	76	91-1
отражается часть списываемой разницы между первоначальной и номинальной стоимостью долговых ценных бумаг	91-2	58-2
отражается сумма причитающегося к получению дохода	51	76
Доначисление суммы превышения номинальной стоимости облигаций над их покупной стоимостью:		
начислен доход по долговым ценным бумагам	76	91-1
отражается часть доначисляемой разницы между первоначальной и номинальной стоимостью долговых ценных бумаг	58-2	91-1
отражается сумма причитающегося к получению дохода	51	76

Пример

Организация затратила на приобретение облигаций 220 000 руб. Срок погашения облигаций равен 4 годам.

Номинальная стоимость приобретенных облигаций составляет 200 000 руб. По облигациям ежегодно выплачивается процент, начисляемый по ставке 20% годовых.

Через 4 года организация получает денежные средства в счет погашения облигаций по номинальной стоимости.

Дт 76 Кт 51 220 000 руб. — перечислены денежные средства в оплату облигаций;

Дт 58-2 Кт 76 220 000 руб. — отражена первоначальная стоимость облигаций;

Дт 76 Кт 91-1 40 000 руб. — начислен ежегодный доход по облигациям за первый год ($200\,000 \text{ руб.} \times 20\%/100\%$);

Дт 91-2 Кт 58-2 5000 руб. — списана часть разницы между первоначальной и номинальной стоимостью облигаций за первый год ($(220\,000 \text{ руб.} - 200\,000 \text{ руб.})/4 \text{ года}$);

Дт 51 Кт 76 40 000 руб. — получен доход по облигациям за год.

В бухгалтерском балансе на начало второго года первоначальная стоимость облигаций будет равняться 215 000 руб. ($220\,000 \text{ руб.} - 5000 \text{ руб.}$). В течение последующих 3 лет до момента погашения облигаций организация ежегодно повторяет последние три проводки, в результате которых балансовая стоимость облигаций будет доведена до их номинальной стоимости — 200 000 руб.

Пример

Организация затратила на приобретение облигаций 180 000 руб. Срок погашения облигаций равен 4 годам. Номинальная стоимость приобретенных облигаций составляет 200 000 руб. По облигациям ежегодно выплачивается процент, начисляемый по ставке 20% годовых.

Через 4 года организация получает денежные средства в счет погашения облигаций по номинальной стоимости.

Дт 76 Кт 51 180 000 руб. — перечислены денежные средства в оплату облигаций;

Дт 58-2 Кт 76 180 000 руб. — отражена первоначальная стоимость облигаций;

Дт 76 Кт 91-1 40 000 руб. — начислен ежегодный доход по облигациям за первый год ($200\,000 \text{ руб.} \times 20\%/100\%$);

Дт 58-2 Кт 91-1 5000 руб. — доначислена часть разницы между номинальной и первоначальной стоимостью облигаций за первый год ($(200\,000 \text{ руб.} - 180\,000 \text{ руб.})/4 \text{ года}$);

Дт 51 Кт 76 40 000 руб. — получен доход по облигациям за год.

В бухгалтерском балансе на начало второго года первоначальная стоимость облигаций будет равняться 185 000 руб. ($180\,000 \text{ руб.} + 5000 \text{ руб.}$). В течение последующих 3 лет до момента погашения облигаций организация ежегодно повторяет последние три проводки, в результате которых балансовая стоимость облигаций будет доведена до их номинальной стоимости — 200 000 руб.

По облигациям, по которым определяется текущая рыночная стоимость, указанная выше норма не применяется, так как к моменту погашения их рыночная цена и так сравнивается с номинальной стоимостью облигаций.

Векселем признается ценная бумага, удостоверяющая ничем не обусловленное обязательство векселедателя (простой вексель) либо иного указанного в векселе плательщика (переводной вексель) выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока полученные займы и денежные суммы.

Различают простые и переводные векселя.

Простой вексель — это ценная бумага, удостоверяющая ничем не обусловленное обязательство векселедателя уплатить по наступлении срока определенную сумму денег держателю векселя.

Переводной вексель (тратта) — это ценная бумага, содержащая приказ векселедателя (трассанта) плательщику (трассату) об уплате указанной в векселе суммы денег третьему лицу — держателю векселя (ремитенту).

При учете векселей под дисконтом понимается разница между суммой, указанной в векселе, и суммой фактически полученных денежных средств при размещении векселя.

В хозяйственной практике организаций могут встречаться два вида векселей, которые условно можно подразделить на «финансовые» векселя и «коммерческие (или товарные)» векселя.

В случае если организация в оплату отгруженной продукции (работ, услуг), товаров получает от организации-покупателя его собственный вексель, то такие векселя служат для расчетов с покупателем и считаются товарным векселем. Векселя, получаемые или приобретаемые организацией в результате нетоварных операций с целью извлечения дохода, относят к финансовым векселям. В данном случае вексель выступает в качестве ценной бумаги.

Получаемые векселя учитываются по-разному в зависимости от ситуации.

Аналитический учет затрат на приобретение векселей ведется по каждой ценной бумаге.

По финансовым вложениям в векселя организация может получить доходы в виде процентов по векселям или дисконта. Проценты и дисконт по векселям начисляются и уплачиваются только при погашении векселей.

Для целей бухгалтерского учета эти доходы относятся к прочим доходам. Проценты по финансовому векселю могут быть включены в номинальную цену векселя или оплачиваться сверх этой цены.

В первом случае доход по векселю определится в виде разницы между ценой погашения (продажи) векселя и его первоначальной стоимостью.

**Основные корреспонденции по учету операций с векселями счет 58-2
«Долговые ценные бумаги»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Организация приобрела вексель в банке	58-2 «Долговые ценные бумаги»	51
Организация приобрела вексель третьего лица (векселедателем которого не является ни ваша организация, ни продавец векселя, — такой вексель еще называется финансовым) по договору купли-продажи	58-2 «Долговые ценные бумаги»	62
Организация получила вексель третьего лица в оплату проданной продукции (товаров, работ, услуг)	58-2 «Долговые ценные бумаги»	62
Организация получила вексель в обеспечение предоставленного займа	58-3 «Предоставленные займы»	51
Организация получила простой (плательщиком по которому является сам векселедатель (покупатель)) вексель в оплату проданной продукции (товаров, работ, услуг)	62 «Векселя полученные»	62
Выдача простого (собственного товарного) векселя в счет оплаты закупленные товары (работы, услуги)	60	60 «Векселя выданные»
Организация разместила заемные обязательства, обеспеченные векселями:		
– отражена кредиторская задолженность по займу;	51	66, 67
– выдан вексель в обеспечение займа;	66, 67	66, 67 «Вексельные займы», 51
– оплата векселя, выданного в обеспечение ранее полученного займа	66, 67 «Вексельные займы»	

Пример

Организация приобретает вексель другой организации номиналом 110 000 руб. за 100 000 руб., т. е. дисконт составляет 10 000 руб. Вексель будет погашен другой организацией по номинальной стоимости через 3 месяца после выдачи векселя. В данном случае вексель принимается к учету по первоначальной стоимости, равной сумме денежных средств, фактически уплаченных другой организации за вексель, т. е. с учетом дисконта.

Дт 58-2 Кт 51 100 000 руб. — отражена первоначальная стоимость финансовых вложений в вексель другой организации.

Через 3 месяца:

Дт 51 Кт 91-1 110 000 руб. — получен платеж по векселю по номинальной стоимости (погашение векселя);

Дт 91-2 Кт 58-2 100 000 руб. — списана балансовая (первоначальная) стоимость векселя;

Дт 91-9 Кт 99 10 000 руб. — отражен финансовый результат (доход в виде дисконта) в составе конечного финансового результата.

Во втором случае при погашении процентного векселя доход точно обозначен (равен по суммам процентам) и учитывается по дебету счетов 50, 51, 52 и кредиту счета 91-1.

Пример

Организация приобретает простой банковский процентный вексель номиналом 100 000 руб. на 3 месяца под 12% годовых. Через 3 месяца банк погашает вексель по его номинальной цене.

Дт 58 Кт 51 100 000 руб. — отражена первоначальная стоимость финансовых вложений в банковский процентный вексель.

Через 3 месяца:

Дт 51 Кт 91-1 3000 руб. — получены доходы (проценты по векселю за 3 месяца) $[(100\,000 \times 12\%) / 12 \times 3]$;

Дт 91-2 Кт 58-2 100 000 руб. — вексель предъявлен к оплате;

Дт 51 Кт 91-1 100 000 руб. — получен платеж по векселю;

Дт 91-9 Кт 99 3000 руб. — отражен финансовый результат (доход в виде процентов по векселю) в составе конечного финансового результата.

Если организация получает вексель третьего лица от покупателя (заказчика) в оплату проданной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), делаются следующие бухгалтерские записи:

Дт 62 Кт 90-1, 91-1 — продана продукция (иное имущество, выполнены работы, оказаны услуги);

Дт 58-2 Кт 62 — получен в оплату вексель третьего лица.

Выбытие долговых ценных бумаг происходит в форме их погашения (выкупа) или продажи:

Дт 76 Кт 91-1 — отражена задолженность эмитента по выплате денежных средств в счет погашения долговых ценных бумаг;

Дт 91-2 Кт 58-2 — списана учетная стоимость погашаемых облигаций, векселя;

Дт 51 Кт 76 — поступили денежные средства в счет погашения облигаций, векселя.

Учет предоставленных займов

Предоставление другим организациям и физическим лицам займов является одним из видов финансовых вложений, рассчитанных на получение дохода в виде процентов по займу.

Первоначальная стоимость финансовых вложений в займы определяется как денежное выражение суммы выданного займа.

При предоставлении займа другой организации или физическому лицу между организацией и заемщиком должен быть заключен письменный договор займа.

По договору займа организация-заимодавец вправе претендовать на возврат денежных средств или вещей, аналогичных переданным ранее заемщику, и уплату процентов за пользование займом. В то же время договор займа может быть безвозмездным (беспроцентным).

Организация-заимодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором. При отсутствии в договоре прямых указаний о размерах процентов он определяется исходя из ставки рефинансирования Банка России. При отсутствии иного соглашения проценты выплачиваются ежемесячно до дня возврата суммы займа.

Учет предоставленных организацией другим юридическим и физическим лицам денежных и иных займов осуществляется на счете 58-3 «Предоставленные займы».

Основные корреспонденции по счету 58-3 «Предоставленные займы»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Предоставлен заем денежными средствами	58-3	50, 51
Предоставлены в заем неденежные активы (или с использованием счета 91)	58-3	01, 04, 10, 41, 43
Получены гарантии, залог и прочее в обеспечение предоставленного займа (если это предусмотрено условиями договора)	008	
Начислены проценты по предоставленному займу	76-3	91-1
Получены проценты по договору займа	50, 51	76-3
Отражен возврат в денежной форме займа, ранее выданного другой организации	50, 51	58-3
Отражен возврат займа, предоставленный в натуральной форме	01, 04, 10, 41, 43	58-3
Списаны обеспечения займа в связи с его возвратом		008

Аналитический учет предоставленных займов ведется по заемщикам и срокам возврата займов.

По предоставленным займам организация может получить доходы в виде процентов. Проценты начисляются за каждый истекший отчет-

ный период в соответствии с условиями договора займа. Для целей бухгалтерского учета проценты, полученные по предоставленным займам, являются прочими доходами. Расходы, связанные с предоставлением организацией займов, признаются прочими расходами.

В случае если заемщик своевременно не возвращает полученную сумму займа, то на эту сумму также уплачиваются проценты.

Выбытие финансовых вложений в виде предоставленных займов происходит, как правило, в форме возврата займа.

Учет вкладов по договору простого товарищества

По договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) объединяют свои вклады и совместно действуют без образования юридического лица для привлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели.

Основные принципы совместной деятельности определены ГК РФ и заключаются в следующем:

- вкладом товарища признается все то, что он вносит в общее дело, в том числе деньги, иное имущество, профессиональные знания, навыки, умения, а также деловая репутация и деловые связи;
- вклады товарищей предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора простого товарищества или фактических обстоятельств;
- внесенное товарищами имущество, которым они обладали на праве собственности, а также полученные в результате совместной деятельности продукция и доходы признаются их общей долевой собственностью, если иное не установлено законом или договором простого товарищества;
- порядок покрытия расходов и убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, определяется соглашением между ними. При отсутствии такого соглашения каждый товарищ несет расходы и убытки пропорционально стоимости его вклада в общее дело;
- прибыль, полученная товарищами в результате их совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости их вкладов, если иное не предусмотрено договором простого товарищества или иным соглашением товарищей.

В соответствии с ПБУ 20/03 активы, внесенные в счет вклада по договору о совместной деятельности, включаются организацией-товарищем

в состав финансовых вложений по стоимости, по которой они отражены в бухгалтерском балансе на дату вступления договора в силу.

Передача организацией вклада в совместную деятельность должна быть подтверждена документально получающей стороной.

При осуществлении совместной деятельности ведение бухгалтерского учета общего имущества и дел поручается одному из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц, которое и действует на основании доверенности, выданной остальными товарищами.

Имущество, внесенное участниками договора простого товарищества, учитывается на отдельном балансе у товарища, которому поручено ведение общих дел. Данные этого отдельного баланса не включают в баланс организации-товарища, ведущего общие дела.

Товарищ, ведущий общие дела, составляет и представляет участникам договора простого товарищества информацию, необходимую им для формирования отчетной, налоговой и иной документации в порядке и сроки, оговоренные договором.

Вклады участников в совместную деятельность отражаются на счете 58-4 «Вклады по договору простого товарищества».

Основные корреспонденции у «простого» участника совместной деятельности, счет 58-4

Содержание операций	Дебет	Кредит
Перечислены денежные средства по договору простого товарищества	58-4	50, 51
Передано имущество в совместную деятельность	91-2	10, 41, 43
Списана первоначальная стоимость основных средств, переданных в счет вклада по договору простого товарищества	01 субсчет «Выбытие основных средств»	01
Списана сумма амортизации, начисленная по объекту основных средств к моменту передачи	02	01 субсчет «Выбытие основных средств»
Списана остаточная стоимость передаваемого объекта основного средства	91-2	01 субсчет «Выбытие основных средств»
Списана сумма амортизации, начисленная по объекту нематериального актива к моменту передачи	05	04
Списана остаточная стоимость передаваемого объекта нематериального актива	91-2	04

Содержание операций	Дебет	Кредит
Зачислены финансовые вложения по оценочной стоимости передаваемого имущества*	58-4	91-1
Если договорная стоимость передаваемого имущества не совпадает с балансовой стоимостью этого имущества:		
отражено превышение договорной стоимости имущества над его учетной стоимостью	58-4	91-1
отражено превышение учетной стоимости имущества над его договорной стоимостью	91-2	58-4
Начислена заработная плата работникам, выполняющим работы по совместной деятельности, начислены страховые взносы	76 субсчет «Расчеты по совместной деятельности»	70, 69
Удержан НДФЛ	70	68
Получено на оплату заработной платы и уплаты страховых взносов	51	76 субсчет «Расчеты по совместной деятельности»
Начислены доходы, полученные в результате совместной деятельности	76-3	91-1
Сумма дохода получена на расчетный счет	51	76-3
Причисляются к возмещению убытки, полученные в результате совместной деятельности	91-2	76-3
Перечислены денежные средства на покрытие убытков от совместной деятельности	76-3	51
Отражена стоимость имущества, возвращенного по договору простого товарищества	01, 04, 10, 50, 51	58-4
Отражена сумма начисленной амортизации по возвращенным объектам основных средств и нематериальных активов	58-4	02, 05
Отражена стоимость возвращенного имущества, денежных средств сверх вкладов	01, 04, 10, 51	91-1

* Поскольку передача имущества в счет вклада по договору простого товарищества для целей бухгалтерского учета не признается расходами, то стоимость имущества при такой передаче может списываться со счетов учета имущества непосредственно в дебет счета 58-4, минус счет 91.

Участник, ведущий общие дела, обеспечивает отдельный учет операций по каждому договору простого товарищества. Учет наличия

и движения вкладов в общее имущество ведется на счете 80, который в этом случае именуется как «Вклады товарищей».

По окончании или прекращении договора простого товарищества имущество, находящееся в общей собственности товарищей, подлежит разделу и возврату товарищам. По окончании или прекращении договора товарищ, ведущий общие дела, составляет ликвидационный баланс на дату окончания (прекращения) договора. При этом причитающееся каждому товарищу имущество учитывается как погашение его доли участия в совместную деятельность.

**Основные корреспонденции участника, ведущего общие дела
(по обособленному балансу)**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Получено имущество от участников договора по оценочной стоимости	01, 04, 10, 41, 51	80
Списана стоимость материалов	20	10
Начислена заработная плата и страховые взносы работникам по совместной деятельности	20	76 (участник 1, 2...)
Начислена амортизация по основным средствам	20	02 (участник 1, 2...)
Оприходована готовая продукция по результатам совместной деятельности	43	20
Отражена выручка за проданную продукцию	62	90-1
Начислен НДС от продажной стоимости готовой продукции	90-3	68
Списана себестоимость проданной продукции	90-2	43
Отражен финансовый результат от продажи продукции	90-9 (99)	99 (90-9)
Получена оплата за проданную продукцию	51	62
Списана, оставшаяся неиспользованной прибыль отчетного года	99	84
Распределена прибыль между участниками пропорционально вкладам	84, 91-2	75-2 (участник 1, 2...)
Перечислена прибыль участникам	75-2 (участник 1, 2...)	51
Отражается убыток, подлежащий распределению между товарищами	75-2 (участник 1, 2...)	84
Перечислены суммы участникам по начисленной заработной плате и страховые взносы	76 (участник 1, 2...)	51

Содержание операций	Дебет	Кредит
Возвращено имущество товарищам при прекращении договора простого товарищества	80	01, 04, 10, 51
Списана сумма амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов, возвращенных товарищам при прекращении деятельности	02, 05	01, 04

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 8

Регистр аналитического учета — ведомость № 7, где аналитические счета открываются по видам, объектам вложений.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 58 (Главная книга), анализ счета 58, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 58, анализ счета 58 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 58, карточка счета 58 по субконто и др.

3.7. Учет резервов под обесценение финансовых вложений

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости. Однако по этой группе финансовых вложений с целью обеспечения достоверного отражения их стоимости в отчетности предусматривается образование резерва под обесценение финансовых вложений.

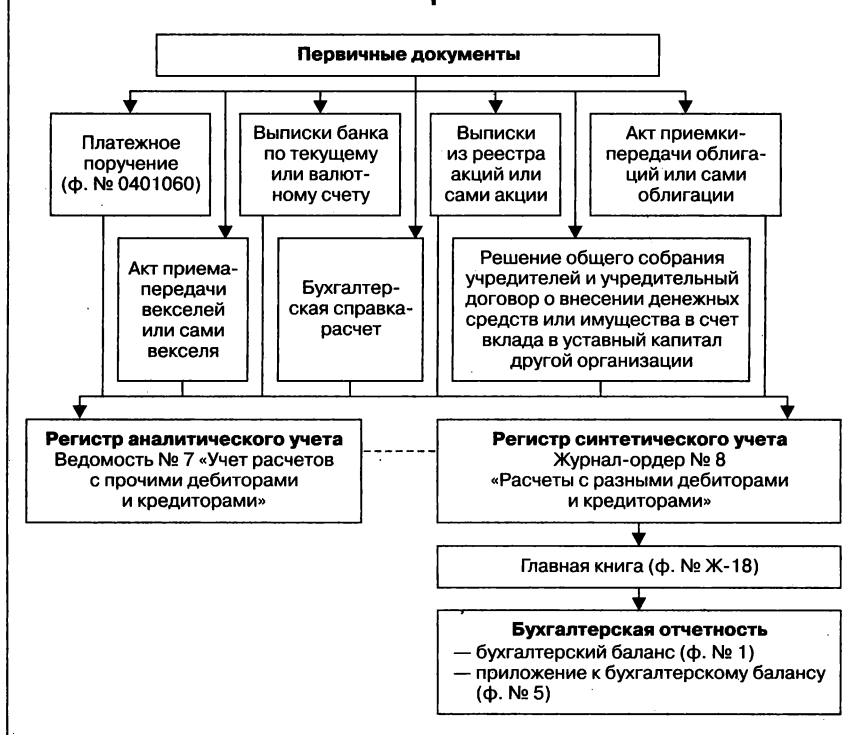
В соответствии с ПБУ 19/02 под обесценением финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, признается устойчивое существенное снижение их стоимости ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности. В таком случае организация может создать резерв под обесценение финансовых вложений. Сумма резервов под обесценение финансовых вложений включается в состав прочих расходов организации.

Величина резерва определяется по каждому виду финансовых вложений следующим образом:

$$\text{Величина резерва} = (\text{Учетная стоимость} - \text{Расчетная стоимость}) \times \text{Количество ценных бумаг.}$$

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 58
«Финансовые вложения» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

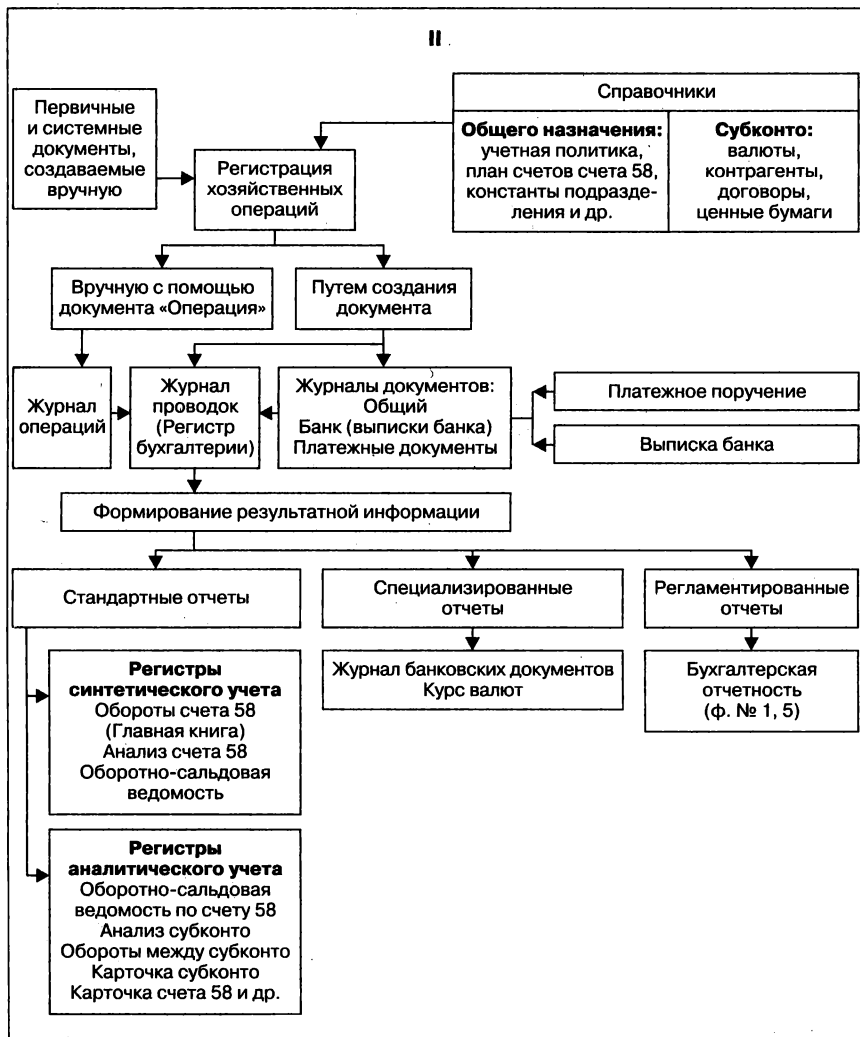
I



Расчетная стоимость финансовых вложений принимается равной разнице между их учетной стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете, и суммой снижения стоимости финансовых вложений.

Проверка на обесценение финансовых вложений должна производиться не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения.

Если расчетная стоимость финансовых вложений повысилась, то на данную сумму резерв будет уменьшен и увеличен финансовый результат организации (в составе прочих доходов). При выбытии финансовых вложений сумма ранее созданного резерва также относится на финансовые результаты организации (в составе прочих доходов) в конце

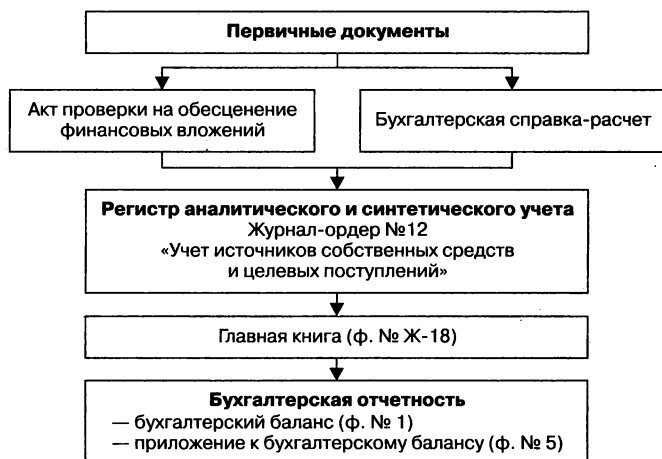


года или того отчетного периода, в котором произошло выбытие финансовых вложений. Аналогичным образом следует поступить в случае, когда финансовое вложение более не удовлетворяет условиям создания резерва под обесценение.

Если по результатам проверки выявляется дальнейшее снижение расчетной стоимости финансовых вложений, то сумма ранее создано-

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 59
«Резервы под обесценение финансовых вложений»
по журнально-ордерной и автоматизированной формам
бухгалтерского учета**

I



го резерва увеличивается и уменьшается финансовый результат (в составе прочих расходов).

Для формирования информации о наличии и движении резерва под обесценение финансовых вложений предназначен счет **59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»** — пассивный.

Начальное сальдо (по кредиту) — показывает величину резерва на начало отчетного периода.

Кредитовый оборот — создание резерва.

Дебетовый оборот — использование резерва.

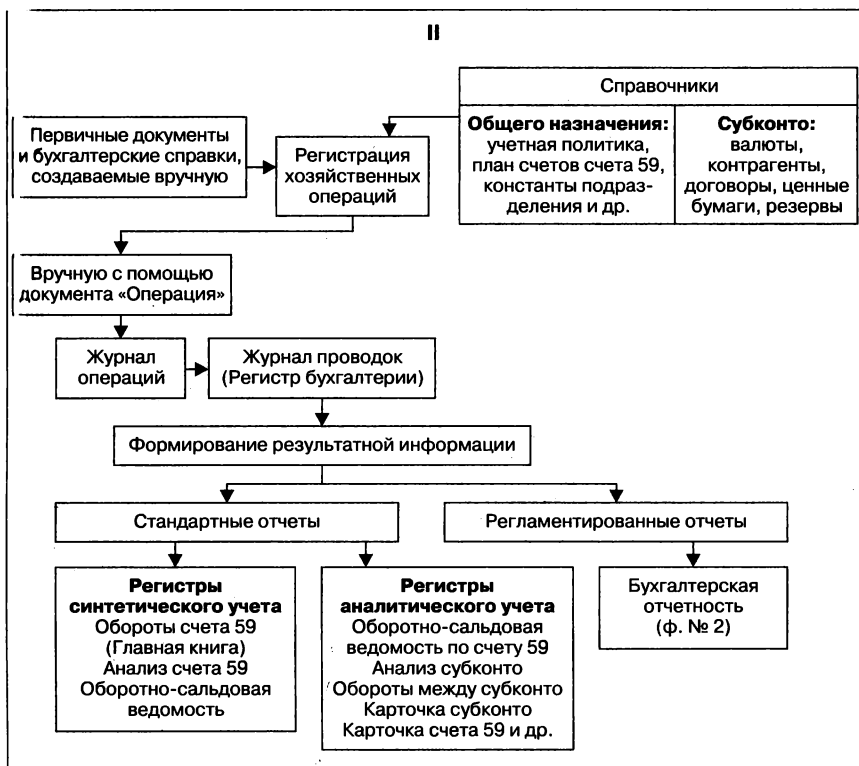
Конечное сальдо (по кредиту) — показывает величину резерва на конец отчетного периода.

В бухгалтерской отчетности стоимость обесцененных финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 12.

Аналитический учет ведется по каждому резерву.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистра-



ми синтетического учета являются обороты счета 59 (Главная книга), анализ счета 59, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 59, анализ счета 59 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 59, карточка счета 59 по субконто и др.

Основные корреспонденции по счету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Создан резерв под обесценение финансовых вложений	91-2	59
Увеличена сумма резерва под обесценение финансовых вложений в связи со снижением их расчетной стоимости	91-2	59
Уменьшена сумма резерва в связи с увеличением их рыночной стоимости	59	91-1
Уменьшена сумма резерва в связи с выбытием финансовых вложений, по которым был создан резерв	59	91-1

Глава 4

Учет капитальных вложений и долгосрочных активов

4.1. Учет капитальных вложений

Под **долгосрочными инвестициями** понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше 12 месяцев), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в ценные бумаги, уставные капиталы других организаций и др.

К объектам долгосрочных инвестиций из числа внеоборотных активов относятся основные средства и нематериальные активы.

Долгосрочные инвестиции связаны с:

- осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, реконструкции, расширения и технологического перевооружения действующих организаций и объектов производственной сферы;
- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств или их частей;
- приобретением земельных участков и объектов природопользования;
- приобретением и созданием активов нематериального характера.

В учете долгосрочные инвестиции классифицируются:

1. По способу воспроизводства:

- ◆ новое строительство;
- ◆ расширение;
- ◆ реконструкция;
- ◆ техническое перевооружение;
- ◆ поддержание мощностей действующих организаций.

2. По технологической структуре:

- ◆ затраты на строительные-монтажные работы;
- ◆ затраты по приобретению всех видов оборудования, инструмента, инвентаря, прочие работы;
- ◆ проектно-изыскательские работы — подготовка технико-экономических обоснований, проектно-сметной документации, осуществляемая специализированными проектными организациями.

3. По назначению:

- ◆ инвестиции в строительство объектов производственного назначения;
- ◆ инвестиции в строительство объектов непроизводственного назначения.

4. По отраслям народного хозяйства:

- ◆ инвестиции в промышленность;
- ◆ инвестиции в сельское хозяйство;
- ◆ инвестиции в транспорт;
- ◆ инвестиции в лесное хозяйство и т. д.

5. По способу производства работ:

- ◆ вложения подрядным способом;
- ◆ вложения хозяйственным способом.

6. По степени готовности объектов:

- ◆ законченные — по которым выполнен весь комплекс работ, предусмотренных сметой;
- ◆ незаконченные — находящиеся в процессе строительства.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций организован на счете **08 «Вложения во внеоборотные активы»** — активный.

Начальное сальдо (по дебету) — величина вложений в объекты внеоборотных активов на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — затраты, связанные с приобретением и созданием активов.

Кредитовый оборот — приемка объектов на учет.

Конечное сальдо (по дебету) — величина вложений в объекты внеоборотных активов на конец отчетного периода.

Субсчета:

08-1 «Приобретение земельных участков»;

08-2 «Приобретение объектов природопользования»;

08-3 «Строительство объектов основных средств»;

- 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»;
- 08-5 «Приобретение отдельных объектов нематериальных активов»;
- 08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- 08-7 «Приобретение взрослых животных»;
- 08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

**Основные корреспонденции по счету 08
«Вложения во внеоборотные активы»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражена стоимость подрядных работ (без НДС) при подрядном способе строительства	08-3	60
Отражена стоимость работ по монтажу оборудования (без НДС) при подрядном способе строительства	08-3	60
Учтены фактические затраты по строительным работам и монтажу оборудования при выполнении работ хозяйственным способом	08-3	10, 23, 60, 70, 69
Оборудование к установке сдано в монтаж	08-3	07
Отражены затраты, связанные с приобретением земельных участков, объектов природопользования, основных средств (без НДС)	08-1, 08-2, 08-4	60, 76
Отражена стоимость приобретенных нематериальных активов (без НДС)	08-5	60, 76
Учтены затраты по изготовлению нематериальных активов собственными силами организации	08	02, 10, 70, 69
Включены в фактические затраты по строительству услуги застройщика, оказанные инвестору	08-3	90
Отражена приемка законченных строительством объектов, приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования	01	08
Отражена приемка нематериальных активов и выполненных научно-исследовательских работ	04	08

Учет затрат на капитальное строительство

Под **капитальным строительством** понимаются работы по строительству новых объектов, а также расширению, реконструкции и техническому перевооружению действующих объектов основных средств.

Капитальное строительство осуществляется в соответствии с договором (контрактом) на капитальное строительство, под которым понимается документ, устанавливающий обязательства сторон, участвующих в его заключении и выполнении. Организация строительства

объектов, контроль за ходом строительства, а также ведение бухгалтерского учета осуществляется застройщиком.

Под **застройщиками** понимаются организации, специализирующиеся на выполнении указанных функций.

Организация-застройщик может осуществлять строительство хозяйственным способом (т. е. собственными силами) или подрядным способом (т. е. с привлечением подрядных организаций). Организация, выполняющая подрядные работы для застройщика по договору на строительство, называется **подрядчиком**. При выполнении строительных работ подрядным способом застройщик по отношению к подрядчику строительной организации выступает в роли **заказчика**.

Юридическое или физическое лицо, осуществляющее вложения собственных и заемных средств в капитальное строительство объектов, называется **инвестором**.

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

- в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него;
- по приобретенным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

В бухгалтерском учете затраты по строительству объектов группируются по технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией:

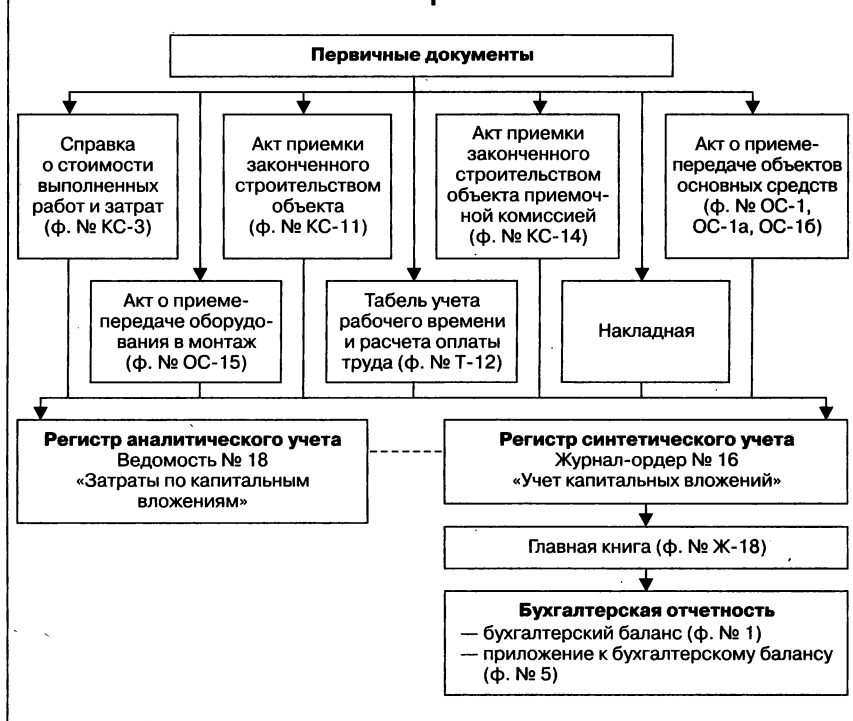
- на строительные работы;
- на работы по монтажу оборудования;
- на приобретение оборудования, требующего монтажа;
- на приобретение оборудования, не требующего монтажа;
- инструмента и инвентаря;
- на прочие капитальные работы.

При подрядном способе выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются в учете по дебету счета 08-3 по договорной стоимости согласно принятым к оплате счетам-фактурам подрядных организаций и справкам *формы № КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат»* в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При хозяйственном способе производства указанных работ в учете отражаются фактически произведенные затраты. Фактические затраты, связанные с сооружением (изготовлением) объектов, первоначально-

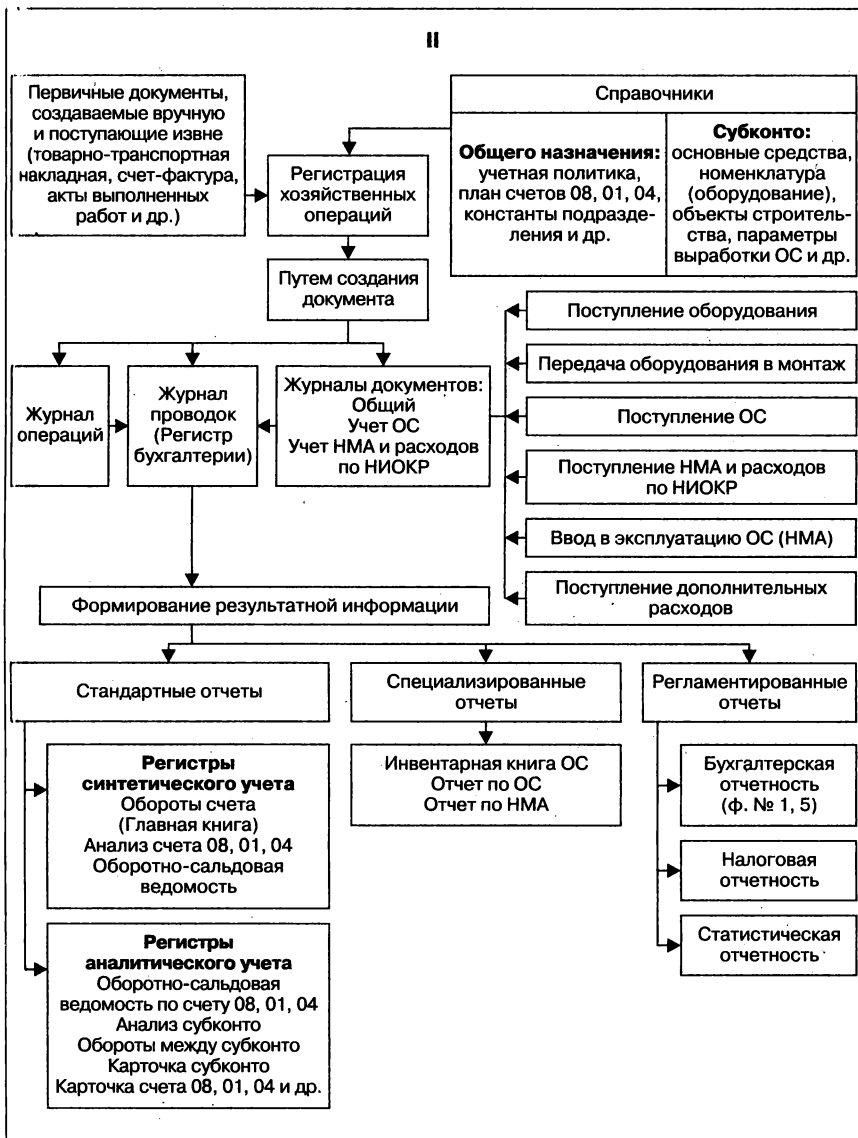
**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 08
«Вложения во внеоборотные активы» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I



но отражаются по дебету счета 08-3 «Строительство объектов основных средств» в корреспонденции с кредитом счетов 10, 70, 69, 23, 60, 76, 02 и т. д. На субсчете 08-3 учитываются также затраты по монтажу оборудования, по строительству зданий, сооружений и другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство (независимо от того, каким способом (подрядным или хозяйственным) выполняются данные работы).

До полного окончания работ по строительству объектов затраты по их сооружению (возведению) учитываются в составе незавершенного строительства.



Незавершенное строительство — затраты застройщика по возведению объектов с начала строительства до их ввода в эксплуатацию.

Незавершенное строительство отражается в бухгалтерском балансе по фактическим затратам для застройщика (инвестора).

После окончания строительства осуществляется приемка и ввод в эксплуатацию законченных строительством объектов основных средств, которая оформляется:

- *Актом приемки законченного строительством объекта (ф. № КС-11);*
- *Актом приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (ф. № КС-14).*

К этому моменту на счете 08-3 формируется инвентарная стоимость законченных строительством объектов основных средств. Для отражения в учете составляется акт по форме № ОС-1 и составляется запись Дт 01 Кт 08-3 и заводится инвентарная карточка.

Инвентарная стоимость объекта — это затраты застройщика по возведению объекта с его начала до ввода в эксплуатацию.

Источниками финансирования объектов капитального строительства являются собственные и заемные источники, а также средства целевого финансирования (бюджетные средства, получаемые на безвозвратной основе).

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 16.

Регистр аналитического учета — ведомость № 18, где аналитические счета открываются по объектам вложений.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 08 (Главная книга), анализ счета 08, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 08, анализ счета 08 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 08, карточка счета 08 по субконто и др.

Учет расходов строительной организации при использовании в учете счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»

В соответствии с учетной политикой строительной организации доходы по работам (услугам) с длительным производственным циклом могут признаваться в бухгалтерском учете по мере готовности объекта в целом или по этапам. Это предусмотрено Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утвержденным Приказом Минфина РФ от 24.10.2008 г. № 116н. Поряд-

рок сдачи работ определяется условиями договора, при этом возможны два варианта:

- 1) работы сдаются по мере выполнения всего объема работ. При таком варианте все затраты до момента сдачи объекта учитывают на счете 20 «Основное производство». В момент приемки выполненных работ затраты списываются со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 90-2 «Себестоимость продаж».

Договорная стоимость работ в данном случае отразится — Дт 62 Кт 90-1;

- 2) работы сдаются поэтапно. По мере сдачи заказчику каждого этапа в учете подрядчика отражается реализация работ по выполненному этапу. Право собственности на объект, как правило, переходит к заказчику лишь по завершении объекта в целом. При этом варианте в учете используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

По дебету этого счета учитывают договорную стоимость выполненных и оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, отражаемых по кредиту счета 90. Одновременно затраты по законченным и принятым этапам работ списываются с кредита счета 20 на дебет счета 90.

Дт 46 Кт 90-1 — отражена выручка за сданный этап работы;

Дт 90-2 Кт 20 — списаны расходы по выполненному этапу работ;

Суммы поступившей оплаты отражаются по дебету счетов учета денежных средств с кредита счета 62.

По окончании всех этапов работы в целом оплаченную заказчиком стоимость этапов списывают со счета 46 в дебет счета 62. Стоимость полностью законченных работ, учтенных на счете 62, списывают на сумму полученных авансов в дебет счета 62 и на сумму, полученную по окончательный расчет в дебет счетов по учету денежных средств.

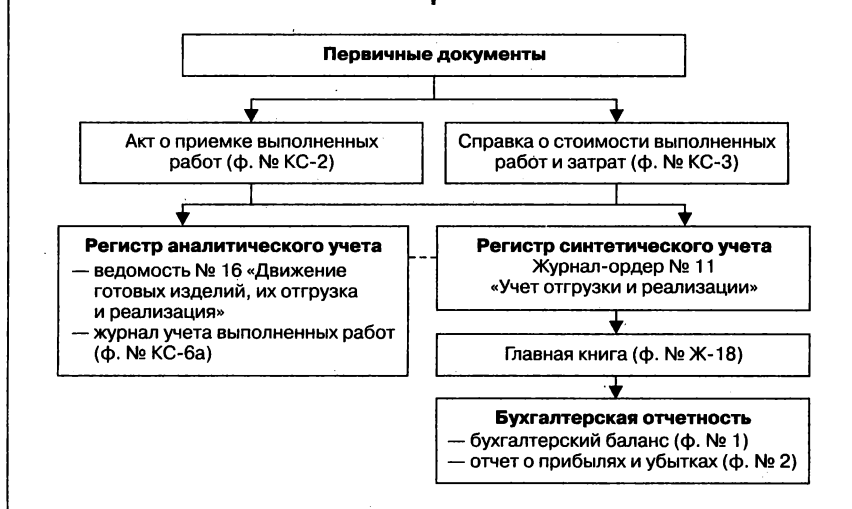
Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 11.

Аналитический учет по счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» ведется по видам работ.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 46 (Главная книга), анализ счета 46, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 46, анализ счета 46 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 46, карточка счета 46 по субконто и др.

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 46
«Выполненные этапы по незавершенным работам» по журнально-
ордерной и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I



4.2. Учет затрат на приобретение оборудования, требующего монтажа

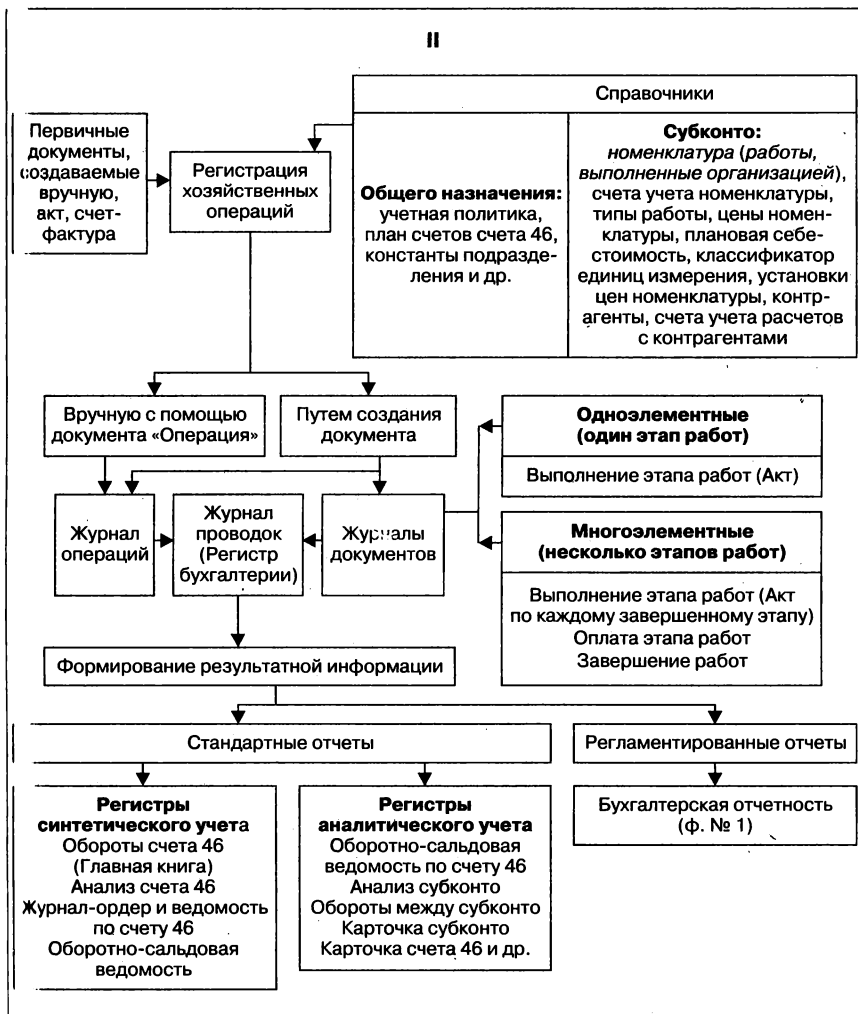
При строительстве объектов основных средств подрядным или хозяйственным способом застройщик может самостоятельно приобретать оборудование как требующее, так и не требующее монтажа. Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, отражаются непосредственно на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». При приобретении оборудования, требующего монтажа, с целью его установки в строящихся объектах, до момента сдачи его в монтаж его учет осуществляется на счете 07 «Оборудование к установке» — активный.

Начальное сальдо (по дебету) — наличие оборудования к установке на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — поступление оборудования к установке.

Кредитовый оборот — сдача оборудования в монтаж.

Конечное сальдо (по дебету) — остаток оборудования к установке на конец отчетного периода.



К **оборудованию, требующему монтажа**, относится оборудование, вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты опасных частей такого оборудования.

Для учета оборудования, требующего монтажа, предусмотрены следующие формы учетной документации:

- ОС-14 — «Акт о приеме (поступлении) оборудования»;
- ОС-15 — «Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж»;
- ОС-16 — «Акт о выявленных дефектах оборудования».

Акт о приеме (поступлении) оборудования (ф. № ОС-14) используется для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств. К акту прилагается сопроводительная документация, включая технические документы (технический паспорт, инструкция по эксплуатации и др.). В акте комиссия указывает свои выводы насчет состояния оборудования и возможности его принятия к бухгалтерскому учету.

При проведении монтажных работ подрядным способом в состав комиссии по приему оборудования может входить представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт на передачу оборудования в монтаж не составляется. В других случаях передача оборудования в монтаж оформляется *Актом о приеме-передаче оборудования в монтаж (ф. № ОС-15)*. Данный акт составляется в случае, когда оборудование для монтажа передается монтажной организацией, и ранее, при приемке оборудования по Акту ф. № ОС-14, представитель монтажной организации не участвовал.

При выявлении дефектов оборудования в процессе монтажа, наладки, испытания составляется *Акт о выявленных дефектах оборудования (ф. № ОС-16)*. В акте отмечаются выявленные дефекты и подробно указываются мероприятия или работы для устранения выявленных дефектов, а также исполнители и сроки исполнения.

Зачисление смонтированного и готового к эксплуатации оборудования в состав основных средств организации оформляется актом о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) по ф. № ОС-1 или актом о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) по ф. № ОС-16.

Поступившее в организацию оборудование, требующее монтажа, принимается к бухгалтерскому учету по Дт счета 07 «Оборудование к установке» по фактической себестоимости приобретения. Фактическая себестоимость оборудования к установке складывается из стоимости по ценам приобретения и расходов по приобретению и доставке этих ценностей на склады организации, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. В учете это отразится так: Дт 07 Кт 60.

Поступление оборудования может быть отражено с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», в порядке, аналогичном порядку учета материально-производственных

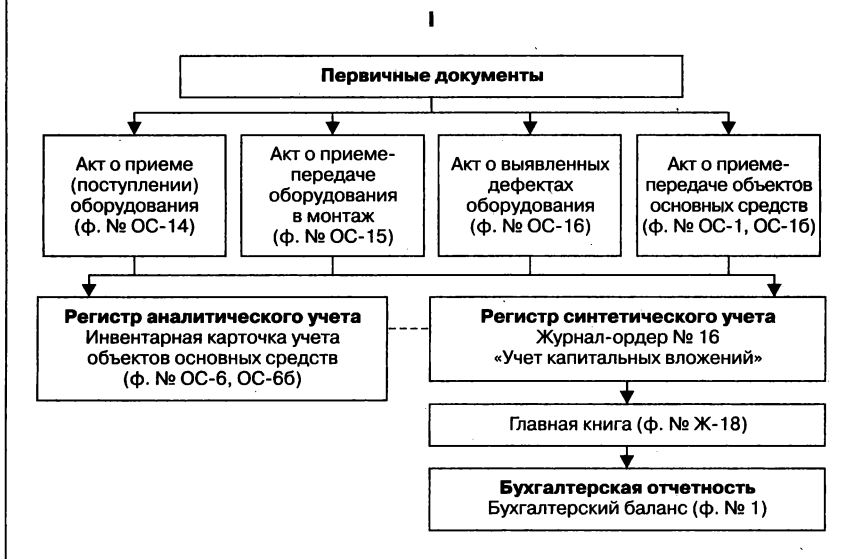
**Основные корреспонденции по счету 07
«Оборудование к установке»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Без применения счета 15:		
- отражена стоимость приобретенного оборудования к установке (без учета НДС)	07	60
- отражена сумма НДС со стоимости оборудования к установке;	19	60
- предъявлена к вычету сумма НДС	68	19
- оборудование к установке сдано в монтаж	08-3	07
- принят к учету объект основных средств (в состав которого входит оборудование к установке)	01	08-3
С применением счета 15:		
- отражена стоимость приобретенного оборудования к установке (без учета НДС)	15	60
- отражена сумма НДС со стоимости оборудования к установке	19	60
- предъявлена к вычету сумма НДС	68	19
- оборудование оприходовано по учетным ценам	07	15
- отражена сумма отклонений фактической себестоимости приобретения оборудования к установке от учетной цены (стоимость оборудования по учетным ценам ниже фактической себестоимости)	16	15
- отражена сумма отклонений фактической себестоимости приобретения оборудования к установке от учетной цены (стоимость оборудования по учетным ценам выше фактической себестоимости)	15	16
- оборудование к установке сдано в монтаж	08-3	07
- списана сумма отклонений по оборудованию, сданному в монтаж (допроводка или «красное сторно»)	08-3	16
- принят к учету объект основных средств (в состав которого входит оборудование к установке)	01	08-3

чисел. Разница между фактической себестоимостью его приобретения и учетными ценами будет определена на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», которая в дальнейшем спишет-ся – Дт 08 Кт 16 (методом допроводки или «красным сторно») при передаче оборудования в монтаж.

Стоимость оборудования, сданного в монтаж, отразится проводкой Дт 08 Кт 07, при этом завезенное на строительную площадку оборудование, требующее монтажа, подрядчик принимает на забалансо-

Схемы движения бухгалтерской информации по счету 07 «Оборудование к установке» по журнально-ордерной и автоматизированной формам бухгалтерского учета



вый учет по счету 005 «Оборудование, принятое для монтажа». После окончания строительства стоимость оборудования у подрядчика снимается с забалансового учета.

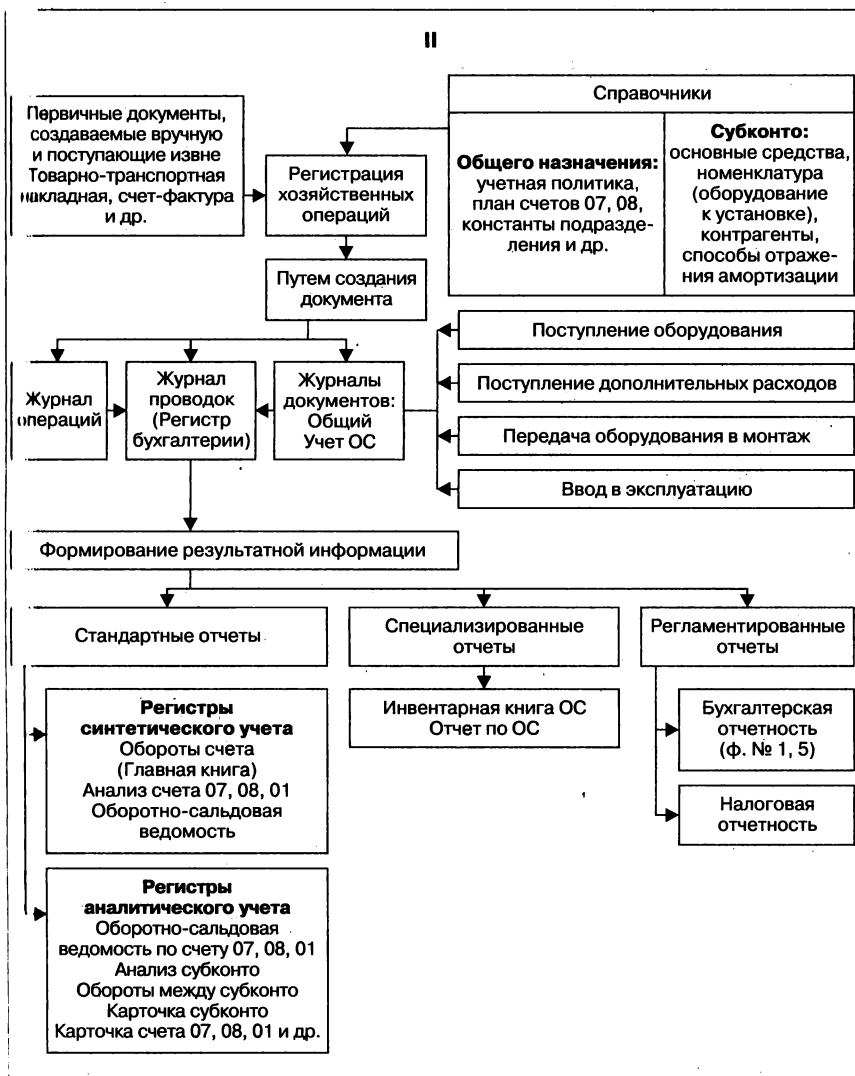
Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 16.

Аналитический учет по счету 07 ведется по местам хранения оборудования и отдельным его наименованиям (видам, маркам и т. д.) в инвентарных карточках учета объектов основных средств.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 07 (Главная книга), анализ счета 07, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 07, анализ счета 07 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 07, карточка счета 07 по субконто и др.

4.3. Учет основных средств

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств», утвержденным Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г.



№ 26н (ПБУ 6/01) в качестве основных средств к учету принимается имущество, которое одновременно отвечает следующим условиям:

- используется 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;

- используется в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- способно приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Классификация основных средств

1. Согласно ОКОФ и ПБУ 6/01, основные средства по своему **составу и назначению** подразделяются на следующие группы:

- здания;
- сооружения;
- машины и оборудование;
- транспортные средства;
- инвентарь производственный и хозяйственный;
- скот рабочий, продуктивный и племенной;
- многолетние насаждения.

Здания (кроме жилых) — это архитектурно-строительные объекты (производственные корпуса, цеха, склады и т. п.), назначением которых является создание условий (защита от атмосферных воздействий и пр.) для труда, социально-культурного обслуживания населения и хранения материальных ценностей.

Сооружения — это инженерно-строительные объекты (мосты, дороги, плотины и т. п.), назначением которых является создание условий, необходимых для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, не связанных с изменением предмета труда, или для осуществления различных производственных функций.

Машины и оборудование — это устройства, преобразующие энергию, материалы и информацию.

В зависимости от основного назначения машины и оборудование делятся на энергетические (силовые), рабочие и информационные.

В состав **энергетического силового оборудования** входят: машины-генераторы, производящие тепловую и электрическую энергию, и машины-двигатели, превращающие энергию любого вида в механическую энергию.

К **рабочим машинам и оборудованию** относятся машины, инструменты, аппараты и прочие виды оборудования, предназначенные для

механического, термического и химического воздействия на предмет труда (обрабатываемый предмет).

Информационное оборудование — это оборудование, предназначенное для преобразования и хранения информации. К информационному оборудованию относятся оборудование систем связи, средства измерения и управления, средства вычислительной техники оргтехники (компьютеры, принтеры, копировальные аппараты, пишущие машинки, калькуляторы и т. п.), средства визуального и акустического отображения информации, средства хранения информации и др.

Транспортные средства — это средства передвижения, предназначенные для перемещения людей и грузов. К ним относятся локомотивы, вагоны, суда транспортные, спасательные, ледоколы, грузовые и легковые автомобили, автобусы, троллейбусы, трамваи, вагоны метрополитена, самолеты, вертолеты и т. п.

Инвентарь производственный и хозяйственный включает в себя:

- **производственный инвентарь** — это предметы технического назначения, которые участвуют в производственном процессе, но не могут быть отнесены к оборудованию или к сооружениям. К нему относятся емкости для хранения жидкостей (чаны, бочки, баки и т. п.), устройства и мебель, служащие для облегчения производственных операций (рабочие столы, прилавки, шкафы торговые, стеллажи и т. п.);
- **хозяйственный инвентарь** — это предметы конторского и хозяйственного обзаведения, непосредственно не используемые в производственном процессе (часы, предметы противопожарного назначения, инвентарь спортивный и т. д.).

Скот рабочий, продуктивный и племенной (кроме молодняка и скота для убоя) — это лошади, волы и прочие рабочие животные; коровы, овцы, а также другие животные, которые неоднократно или постоянно используются для получения продуктов (молока, шерсти и др.); жеребцы-производители и племенные кобылы, быки-производители, коровы, хряки-производители и прочий племенной скот.

Многолетние насаждения — это все виды искусственных многолетних насаждений независимо от возраста. К ним относятся:

- плодово-ягодные насаждения всех видов (деревья и кустарники);
- озеленительные и декоративные насаждения (на улицах, площадях, в парках, садах, скверах, на территории предприятий);
- живые изгороди, полезащитные полосы, насаждения по укреплению песков и берегов рек.

Принадлежность основных средств к учетной группе определяется на основании паспортов, инструкций по эксплуатации, описаний и другой технической документации.

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

2. Основные средства по **степени использования** подразделяются на объекты, находящиеся:

- в эксплуатации;
- в запасе (резерве);
- в ремонте;
- в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации;
- на консервации.

3. Основные средства в зависимости от **имеющихся у организации прав на объекты** основных средств подразделяются:

- объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);
- объекты основных средств, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);
- объекты основных средств, полученные организацией в аренду;
- объекты основных средств, полученные организацией в безвозмездное пользование;
- объекты основных средств, полученные организацией в доверительное управление.

4. Основные средства в зависимости от **их целевого использования** подразделяются на основные средства производственного и непроизводственного назначения.

К **производственным основным средствам** относятся объекты, использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности, т. е. использование в процессе производства промышленной продукции, в строительстве, сельском хозяйстве, торговле и общественном питании, заготовке сельскохозяйственной продукции и аналогичных видах деятельности.

К **непроизводственным основным средствам** относятся объекты, которые числятся на балансе организации и не подпадают под приведенное выше определение, т. е. не связаны с осуществлением ее уставной деятельности и функционируют в непроизводственной (социальной и т. п.) сфере.

К основным средствам непроизводственного назначения относятся: объекты по эксплуатации жилых домов, а также жилые дома, общежития, бани, прачечные, столовые и буфеты, детские дошкольные учреждения (детские сады, детские ясли), дома отдыха, санатории и другие учреждения культурно-бытового назначения.

Оценка основных средств — это денежное выражение стоимости основных средств, в которой они отражаются в бухгалтерском учете.

В бухгалтерском учете применяются следующие виды оценки основных средств: первоначальная стоимость, восстановительная стоимость и остаточная стоимость.

Первоначальная стоимость основных средств представляет собой стоимость основных средств при их принятии к бухгалтерскому учету.

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

При любом способе поступления основных средств разрешается включать в их первоначальную стоимость фактические затраты организации на доставку основных средств и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Оценка объекта основных средств, стоимость которого при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Неучтенные объекты основных средств, выявленные при проведении инвентаризации, принимаются к бухгалтерскому учету по текущей рыночной стоимости.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Восстановительная стоимость основных средств — это стоимость воспроизводства основных фондов по действующим на определенную дату рыночным ценам. Восстановительная стоимость образуется в основном в результате переоценки основных средств.

Остаточная стоимость основных средств рассматривается как реальная стоимость основных средств на определенную дату. Остаточ-

Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств

Приобретенные за плату	Созданные самой организацией
<p>Сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ)</p> <p>Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> – суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу) – суммы, уплачиваемые организациями за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам – суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств – регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи – таможенные пошлины и таможенные сборы – невозмещаемые налоги – вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации – иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств <p>Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств</p>	<p>Фактические затраты, связанные с производством этих основных средств</p>

ная стоимость представляет собой первоначальную (восстановительную) стоимость основных средств за минусом суммы начисленных амортизационных отчислений.

Учет поступления основных средств

Учет основных средств ведется централизованно в разрезе классификационных групп и инвентарных объектов.

Окончание табл.

Внесенные в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации	Полученные организацией по договору дарения (безвозмездно)	Полученные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами
Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету	<p>Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.</p> <p>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.</p>

Для учета движения основных средств организации должны применять унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств, утвержденные Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 г. № 7.

Для оформления документации на поступающие основные средства приказом руководителя организации должна создаваться комиссия в составе соответствующих должностных лиц.

В зависимости от назначения, состава и количества объектов основных средств для оформления и учета операций по приему основных средств используются:

- *Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. № ОС-1)* — применяется для отдельного объекта основных средств, не относящегося к зданию и сооружению;
- *Акт о приеме-передаче здания (сооружения) (ф. № ОС-1а)* — применяется только для зданий и сооружений;
- *Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. № ОС-1б)* — применяется для групп объектов основных средств, не относящихся к зданиям и сооружениям.

К актам должна прилагаться техническая документация, относящаяся к данным объектам основных средств.

После оформления акты с приложенной документацией передаются в бухгалтерию.

Учет основных средств ведется бухгалтерией пообъектно.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

Инвентарным объектом признается объект основных средств 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, предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов — это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих 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.

Если один объект состоит из нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

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

Для организации бухгалтерского учета и обеспечения сохранности основных средств каждому инвентарному объекту присваивается при принятии основных средств к бухгалтерскому учету соответствующий инвентарный номер. Присвоенный номер может быть обозначен пу-

нем прикрепления металлического жетона, нанесен краской или иным способом.

В тех случаях, когда инвентарный объект имеет несколько частей, имеющих разный срок полезного использования и учитывающихся как отдельные инвентарные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер. Если по объекту, состоящему из нескольких частей, установлен общий для объектов срок полезного использования, указанный объект числится за одним инвентарным номером.

Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним на весь период его нахождения в данной организации.

Инвентарные номера выбывших объектов основных средств не рекомендуется присваивать вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течение пяти лет по окончании года выбытия.

Для учета наличия объектов основных средств, а также учета движения их внутри организации бухгалтерией открывается:

- на каждый объект — Инвентарная карточка учета объекта основных средств (ф. № ОС-6);
- на группу объектов — Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (ф. № ОС-6а);
- в организациях с небольшим количеством основных средств — Инвентарная книга учета объектов основных средств (ф. № ОС-6б).

Записи в инвентарных карточках (инвентарной книге) производятся на основании актов о приеме-передаче объектов основных средств (ф. № ОС-1, ОС-1а, ОС-1б) и сопроводительных документов.

Инвентарные карточки составляются в одном экземпляре и находятся в бухгалтерии.

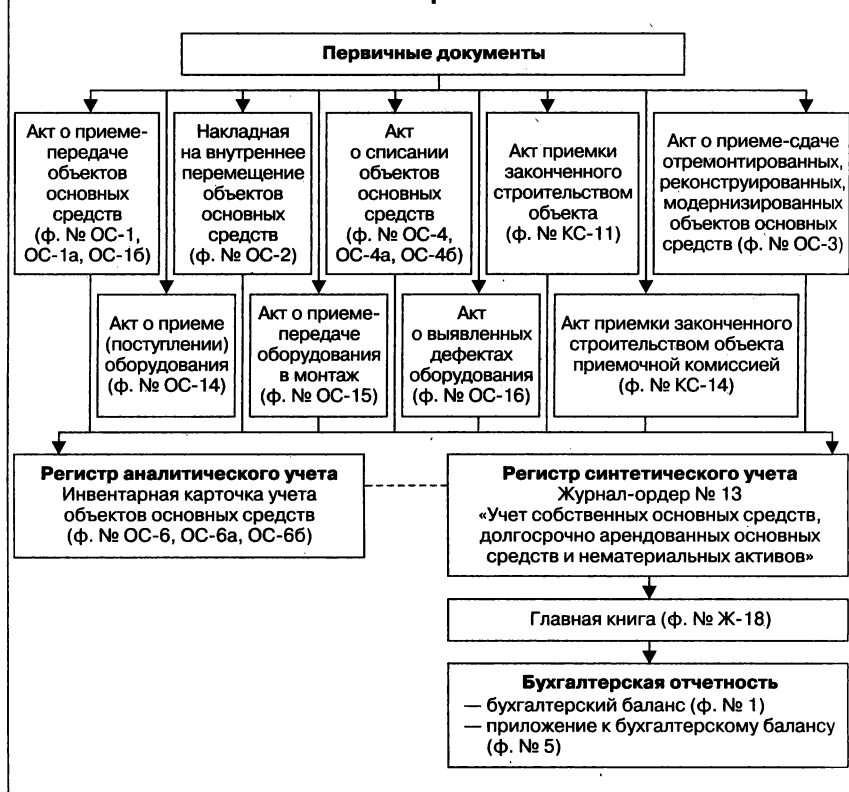
Инвентарные карточки являются основным регистром аналитического учета объектов основных средств.

Для обеспечения сохранности инвентарные карточки регистрируются в специальных *описях* и хранятся в картотеке бухгалтерии в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы. При выбытии основных средств инвентарная карточка из картотеки изымается.

Перемещение основных средств внутри организации оформляется *Накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств* (ф. № ОС-2). Данная форма применяется для оформления и учета перемещения объектов основных средств из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка) в другой. Накладная выписывается передающей стороной (сдатчиком) в трех экземплярах. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственно-

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 01
«Основные средства» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

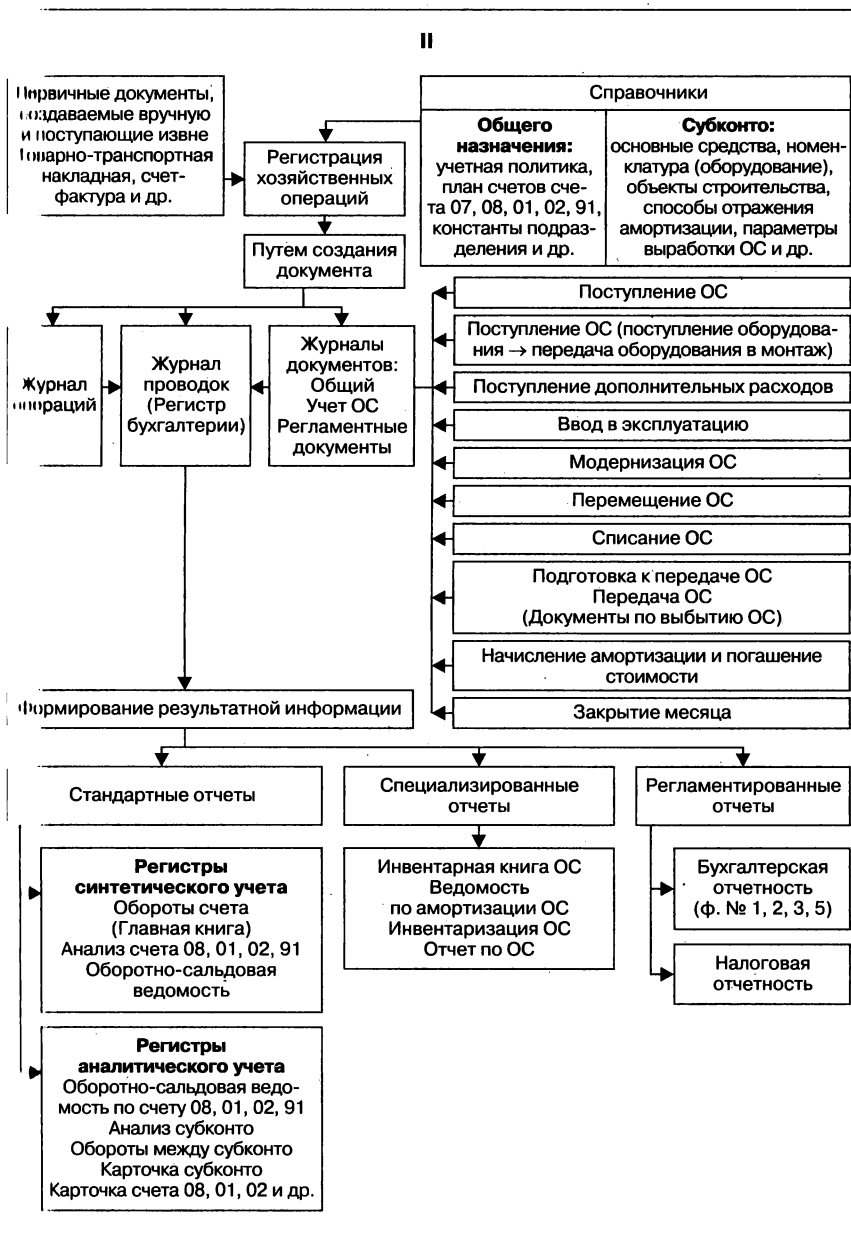
I



го за сохранность основных средств, третий экземпляр передается получателю.

Данные о перемещении объектов основных средств вносятся в инвентарные карточки (книгу) учета объектов основных средств, которые перемещаются в картотеку по новому местонахождению.

В учете затраты по приобретению основных средств рассматриваются как вложения во внеоборотные активы с отражением вначале на счете **08 «Вложения во внеоборотные активы»** на различных субсчетах в зависимости от вида основных средств и способа поступления.



Учет наличия и движения собственных основных средств организации осуществляется на счете **01 «Основные средства»** — активный.

Начальное сальдо (по дебету) — наличие основных средств на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — поступление основных средств.

Кредитовый оборот — выбытие основных средств.

Конечное сальдо (по дебету) — остаток основных средств на конец отчетного периода.

Основные корреспонденции по учету поступления основных средств

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражена стоимость приобретенного объекта основных средств	08-4	60, 76
Отражена сумма НДС от стоимости объекта основных средств	19	60, 76
Отражены затраты, связанные с доставкой объекта основных средств	08-4	60, 76
Отражена сумма НДС со стоимости услуг по доставке основных средств	19	60, 76
Отражены расходы по доставке основных средств, осуществленной силами организации	08-4	10, 70, 69, 23
Отражена стоимость строительно-монтажных работ, выполненных подрядной организацией	08-3	60
Отражена сумма НДС со стоимости выполненных строительно-монтажных работ	19	60
Отражены затраты по строительству объекта основных средств, осуществленных хозяйственным способом	08-3	10, 70, 69, 23
Отражена стоимость основных средств, поступивших от учредителей в счет вклада в уставный капитал	08-4	75-1
Отражена стоимость основных средств, полученных безвозмездно	08-4	98-2
Принят к учету объект основных средств	01	08-4
Налоговый вычет по НДС	68	19

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 13.

Регистр аналитического учета — Инвентарная карточка учета объектов основных средств.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 01 (Главная книга), анализ счета 01, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами ана

аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 01, анализ счета 01 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 01, карточка счета 01 по субконто и др.

4.4. Учет амортизации основных средств

Стоимость основных средств погашается посредством начисления амортизации.

Амортизация — это возмещение износа основных средств в стоимостном выражении, заключающееся в постепенном переносе части стоимости основных средств на себестоимость выпускаемой продукции (в торговых организациях — на расходы на продажу).

Согласно ПБУ 6/01, амортизация начисляется по всем объектам основных средств, за исключением земельных участков и объектов природопользования, объектам, отнесенным к музейным предметам и музейным коллекциям, потребительские свойства которых не изменяются с течением времени.

Активы стоимостью до 20 000 руб. включительно в бухгалтерском учете могут отражаться в качестве материально-производственных запасов (счет 10) либо в составе основных средств (счет 01).

Начисление амортизационных отчислений по основному средству начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, производится до полного погашения стоимости этого объекта либо его списания с бухгалтерского учета.

Начисление амортизации осуществляется в течение срока полезного использования основных средств.

Срок полезного использования является период, в течение которого использование основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Срок полезного использования устанавливается организацией самостоятельно. Можно пользоваться классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ № 1. Организации могут самостоятельно определять срок полезного использования основных средств исходя из тех или иных условий:

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

- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

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.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его на консервацию на срок более 3 месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

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

Установлены следующие способы начисления амортизации объектов основных средств:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Организация должна использовать для каждого объекта основных средств только один из способов начисления амортизации, который определяется в момент принятия его на учет и не меняется в течение всего срока полезного использования или до его выбытия.

При линейном способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

По объектам основных средств, принятым на учет до 01.01.2002 г., нормы амортизации определялись в соответствии с Едиными нормами амортизационных отчислений (Постановление Совмина СССР № 1072), по объектам основных средств, поступившим после 01.01.2002 г. нормы амортизации определяются с использованием Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (Постановление Правительства РФ № 1).

В соответствии с этой группировкой амортизируемые основные средства распределены по 10 амортизационным группам в соответствии со сроками их полезного использования:

Номер амортизационной группы	Срок полезного использования амортизируемого имущества
1	От 1 до 2 лет включительно
2	Свыше 2 до 3 лет включительно
3	Свыше 3 до 5 лет включительно
4	Свыше 5 до 7 лет включительно
5	Свыше 7 до 10 лет включительно
6	Свыше 10 до 15 лет включительно
7	Свыше 15 до 20 лет включительно
8	Свыше 20 до 25 лет включительно
9	Свыше 25 до 30 лет включительно
10	Свыше 30 лет

Пример

Первоначальная стоимость объекта основных средств составляет 120 000 руб. Объект относится к третьей амортизационной группе. Срок полезного использования объекта, установленный организацией, 5 лет (60 месяцев).

Ежемесячная норма амортизационных отчислений равна

$$1/60 \text{ мес} \times 100\% = 1,67\%.$$

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений в течение всего срока использования основных средств составит

$$120\,000 \text{ руб.} \times 1,67\%/100\% = 2000 \text{ руб.}$$

При способе уменьшаемого остатка годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного согласно законодательству РФ (не более 3).

Способ уменьшаемого остатка — это способ ускоренной амортизации, предусматривающий списание стоимости основных средств в первые годы эксплуатации большими суммами по сравнению с суммами, начисленными в дальнейшем. Это исходит из того, что полезность и производительность основных средств в начальные периоды использования значительно выше, чем в последующие.

Пример

Первоначальная стоимость объекта основных средств составляет 120 000 руб. Срок полезного использования равен 5 годам.

Годовая норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составляет $100\%/5 \text{ лет} = 20\%$. Коэффициент ускоре-

ния примем равным 2. Годовая норма амортизации составит $20\% \times 2 = 40\%$. Эта норма должна относиться к остаточной стоимости объекта основных средств в течение всего срока использования объекта, кроме последнего года эксплуатации. В последний год эксплуатации списывается вся оставшаяся сумма.

$$1\text{-й год} - 120\,000 \text{ руб.} \times 40\%/100\% = 48\,000 \text{ руб.}$$

$$2\text{-й год} - (120\,000 \text{ руб.} - 48\,000 \text{ руб.}) \times 40\%/100\% = 28\,800 \text{ руб.}$$

$$3\text{-й год} - (72\,000 \text{ руб.} - 28\,800 \text{ руб.}) \times 40\%/100\% = 17\,280 \text{ руб.}$$

$$4\text{-й год} - (43\,200 \text{ руб.} - 17\,280 \text{ руб.}) \times 40\%/100\% = 10\,368 \text{ руб.}$$

$$5\text{-й год} - 15\,552 \text{ руб.}$$

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости 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. Это тоже способ ускоренной амортизации, по которому стоимость основных средств списывается в сумме, равной долям оставшихся лет в общей сумме лет.

Пример

Первоначальная стоимость основных средств составляет 120 000 руб. Срок полезного использования основных средств равен 5 годам. Сумма чисел лет срока полезного использования равна 15 (1 + 2 + 3 + 4 + 5).

В первый год эксплуатации объекта может быть начислена амортизация в размере $5/15$, во второй год — $4/15$, в третий год — $3/15$, в четвертый год — $2/15$, в пятый год — $1/15$ от его первоначальной стоимости.

$$1\text{-й год} - 120\,000 \text{ руб.} \times 5/15 = 40\,000 \text{ руб.}$$

$$2\text{-й год} - 120\,000 \text{ руб.} \times 4/15 = 32\,000 \text{ руб.}$$

$$3\text{-й год} - 120\,000 \text{ руб.} \times 3/15 = 24\,000 \text{ руб.}$$

$$4\text{-й год} - 120\,000 \text{ руб.} \times 2/15 = 16\,000 \text{ руб.}$$

$$5\text{-й год} - 120\,000 \text{ руб.} \times 1/15 = 8\,000 \text{ руб.}$$

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

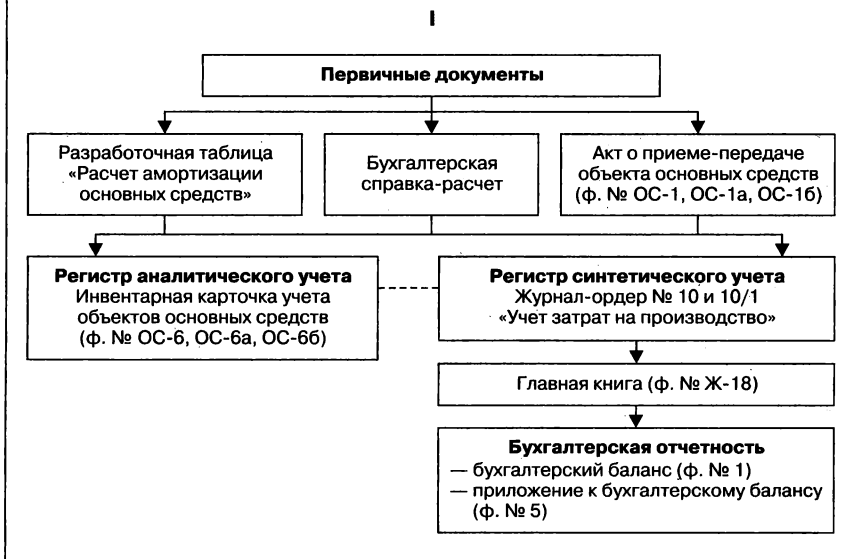
**Основные корреспонденции по счету 02
«Амортизация основных средств»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по основным средствам, используемым при строительстве объекта для собственных нужд организации	08	02
Начислена амортизация по основным средствам, используемым при реконструкции или модернизации других основных средств	08	02
Начислена амортизация по основным средствам, используемым при создании нематериальных активов	08	02
Начислена амортизация по основным средствам, используемым в основном производстве	20	02
Начислена амортизация по основным средствам, используемым во вспомогательном производстве	23	02
Начислена амортизация по основным средствам общепроизводственного назначения	25	02
Начислена амортизация по основным средствам общехозяйственного назначения	26	02
Начислена амортизация по основным средствам, используемым в обслуживающем производстве	29	02
Начислена амортизация по основным средствам, предназначенным для обеспечения процесса продажи продукции; по основным средствам торговой организации	44	02
Доначислена амортизация по объекту основных средств, стоимость которого увеличилась в результате переоценки	83	02
Начислена амортизация по объекту основных средств, переданному в аренду	91-1	02
Начислена амортизация по основным средствам, используемым при выполнении работ, затраты на которые учитываются как расходы будущих периодов	97	02
Амортизация по выбывшему объекту основных средств списана на уменьшение его первоначальной стоимости	02	01 субсчет «Выбытие основных средств»
Уменьшена сумма амортизации при снижении стоимости объекта основных средств в результате переоценки	02	83

Пример

Первоначальная стоимость основных средств составляет 120 000 руб. Срок полезного использования равен 5 годам. Предполагаемый объем выпуска продукции за весь срок полезного использования установлен в размере 400 000 ед.

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 02
«Амортизация основных средств» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**



Фактический выпуск продукции в течение срока полезного использования составил в первый год — 100 000 ед., во второй год — 80 000 ед., в третий год — 60 000 ед., в четвертый год — 90 000 ед., в пятый год — 70 000 ед.

1-й год — $120\,000 \text{ руб.} \times 100\,000 \text{ ед.} / 400\,000 \text{ ед.} = 30\,000 \text{ руб.}$

2-й год — $120\,000 \text{ руб.} \times 80\,000 \text{ ед.} / 400\,000 \text{ ед.} = 24\,000 \text{ руб.}$

3-й год — $120\,000 \text{ руб.} \times 60\,000 \text{ ед.} / 400\,000 \text{ ед.} = 18\,000 \text{ руб.}$

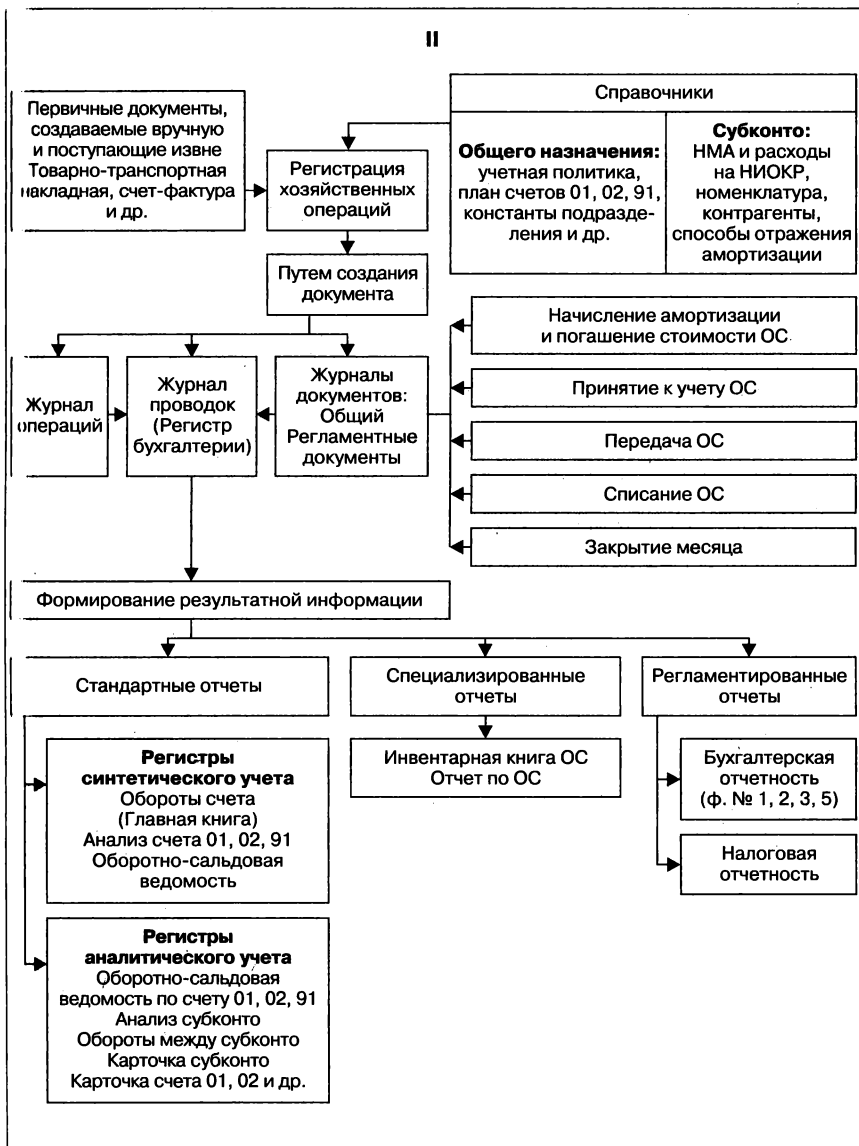
4-й год — $120\,000 \text{ руб.} \times 90\,000 \text{ ед.} / 400\,000 \text{ ед.} = 27\,000 \text{ руб.}$

5-й год — $120\,000 \text{ руб.} \times 70\,000 \text{ ед.} / 400\,000 \text{ ед.} = 21\,000 \text{ руб.}$

В течение отчетного года начисление амортизации основных средств производится ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере $1/12$ исчисленной годовой суммы амортизационных отчислений.

Для учета амортизации основных средств в плане счетов предусмотрен счет **02 «Амортизация основных средств»** — пассивный.

Начальное сальдо (по кредиту) — размер амортизации по объектам основных средств на начало отчетного периода.



Кредитовый оборот – начисление амортизации по основным средствам.

Дебетовый оборот – списание амортизации.

Конечное сальдо (по кредиту) — размер амортизации по объектам основных средств на конец отчетного периода.

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 10.

Аналитический учет ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств в Инвентарных карточках учета объектов основных средств (ф. № ОС-6, ОС-6а, ОС-6б).

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 02 (Главная книга), анализ счета 02, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 02, анализ счета 02 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 02, карточка счета 02 по субконто и др.

4.5. Учет затрат на восстановление основных средств

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются, выходят из строя из-за поломок и пр. Для поддержания основных средств в исправном состоянии и предотвращения преждевременных поломок необходимо их нормальное содержание и периодическое их восстановление.

Восстановление основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

Затраты на все виды ремонта основных средств относятся к текущим расходам, а затраты на модернизацию и реконструкцию — к капитальным.

В зависимости от объема и характера ремонтных работ ремонт основных средств подразделяется на текущий, средний и капитальный ремонт.

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

К **капитальному** относится ремонт:

- 1) оборудования и транспортных средств — производится полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов на новые и более современные, сборка, регулирование и испытание агрегата;
- 2) зданий и сооружений — производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируе-

мых объектов. Исключение составляет полная замена основных конструкций, срок службы которых в данном объекте является наибольшим.

Передача основных средств в ремонт оформляется *Накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств (ф. № ОС-2)*.

Приемка основных средств после окончания ремонта производится по *Акту о приеме-передаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. № ОС-3)*.

Ремонт основных средств может проводиться силами самой организации (хозяйственным способом) или силами сторонних организаций (подрядным способом).

Перед осуществлением ремонта основных средств **хозяйственным способом** организации в обязательном порядке составляют смету на выполнение ремонтных работ, в которой указывается перечень выполняемых работ, стоимость заменяемых деталей, затраты на оплату труда рабочих, занятых ремонтом, и другие расходы.

При **подрядном способе** все работы осуществляет подрядная организация, с которой заключается договор подряда.

Учет затрат на ремонт основных средств в зависимости от принятой учетной политики может осуществляться следующими способами.

1. Фактические затраты на ремонт списываются на расходы на производство текущего отчетного периода.

При данном способе фактические затраты по законченному ремонту основных средств отражаются в бухгалтерском учете по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат.

Основные корреспонденции по учету затрат на ремонт основных средств

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражены затраты по ремонту основных средств, осуществляемому хозяйственным способом	20, 23, 25, 26, 44	10, 70, 69, 76
Отражены затраты по ремонту основных средств при наличии на предприятии ремонтного цеха	23 субсчет «Ремонт- ный цех»	10, 70, 69, 76
Впоследствии затраты списаны на издержки производства	20, 23, 25, 26, 44	23 субсчет «Ремонт- ный цех»
Отражена стоимость работ сторонней организации по ремонту основных средств	20, 23, 25, 26, 44	60
Отражена сумма НДС со стоимости выполненных работ	19	60
Шлоговый вычет по НДС	68	19

2. Фактические затраты на ремонт равномерно списываются за счет ранее созданного резерва расходов на ремонт основных средств.

Данный способ учета затрат используется в целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт основных средств в затраты на производство, путем создания резерва расходов на ремонт основных средств.

Для принятия решения об образовании резерва на ремонт основных средств используются документы, подтверждающие правильность определения ежемесячных отчислений. Например, используются дефектные ведомости (обосновывающие необходимость проведения ремонтных работ); данные о первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости основных средств; сметы на проведение ремонтов; нормативы и данные о сроках проведения ремонтов; итоговый расчет отчислений в резерв расходов на ремонт основных средств.

При инвентаризации резерва расходов на ремонт основных средств излишне зарезервированные суммы в конце отчетного года относятся в прочие доходы.

Если же фактические затраты по ремонту основных средств превысили сумму созданного резерва, на сумму разницы необходимо доначислить резерв на ремонт основных средств.

Для проведения особо сложных ремонтных работ, имеющих длительный период, организации могут образовывать ремонтный фонд.

Отчисления в ремонтный фонд определяются исходя из балансовой стоимости основных средств и нормативов отчислений, установленных на 5 лет организацией самостоятельно.

К критериям определения норматива отчислений в ремонтный фонд могут быть отнесены:

- сроки, основанные на договорах, в течение которых будет производиться ремонт;
- объем работ по ремонту в стоимостном выражении исходя из цен, установленных договорами, а при осуществлении работ хозяйственным способом — исходя из фактических затрат на производство работ;
- сметы на выполнение ремонтных работ.

Соответствующие документы и заключения должны содержать сведения о том, что ремонтные работы являются особо сложными и не могут быть выполнены в течение одного отчетного периода.

Основные корреспонденции по учету затрат на ремонт основных средств

Содержание операций	Дебет	Кредит
Создан резерв (фонд) на ремонт основных средств	20, 23, 25, 26, 44	96
Списаны фактические затраты по ремонту основных средств при осуществлении работ хозяйственным способом	96	10, 70, 69, 23
Списаны фактические затраты по ремонту основных средств при осуществлении работ подрядным способом	96	60
Излишне начисленная сумма резерва отнесена на доходы организации отчетного года	96	91
В конце отчетного года доначислен резерв на ремонт основных средств	20, 23, 25, 26, 44	96

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

Данный способ учета затрат можно использовать в случае, когда организация с начала года не успела создать резерв расходов на ремонт основных средств.

В этом случае расходы на ремонт основных средств, неравномерно производимый в течение отчетного года, предварительно могут быть отражены в составе расходов будущих периодов, т. е. на счете 97 «Расходы будущих периодов», затем в течение года эти затраты ежемесячно списываются на счета учета затрат.

Основные корреспонденции по учету затрат на ремонт основных средств

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражены затраты по ремонту основных средств	97	10, 70, 69, 60, 76
Учет НДС со стоимости выполненных работ	19	60, 76
Налоговый вычет по НДС	68	19
Отражено ежемесячное списание расходов на ремонт основных средств	20, 23, 25, 26, 44	97

Затраты по модернизации и реконструкции основных средств учитываются на счете учета вложений во внеоборотные активы. Эти затраты относятся на увеличение первоначальной стоимости основных

средств в том случае, если в результате этих работ происходит улучшение технических характеристик основных средств (срок полезного использования, мощность, качество применения и т. п.).

Основные корреспонденции по учету затрат по модернизации и реконструкции основных средств

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражена сумма затрат по модернизации и реконструкции основных средств	08	10, 70, 69, 60, 76
Сумма затрат увеличивает стоимость основных средств	01	08

4.6. Учет выбытия основных средств

Объекты основных средств выбывают из организации в результате:

- продажи другому юридическому или физическому лицу;
- списания в случае морального и физического износа;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций;
- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- передачи по договорам мены, дарения и т. п.

Для определения целесообразности или непригодности основных средств к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности их восстановления, а также для оформления необходимой документации на списание объектов в организации приказом ее руководителя может быть создана постоянно действующая комиссия.

Для оформления списания основных средств комиссия использует следующие документы:

- *Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. № ОС-4)* — для объекта основных средств;
- *Акт о списании автотранспортных средств (ф. № ОС-4а)* — для автотранспортных средств;
- *Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. № ОС-4б)*.

Данные акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, утверждаются руководителем. Первый экземпляр

передается в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания.

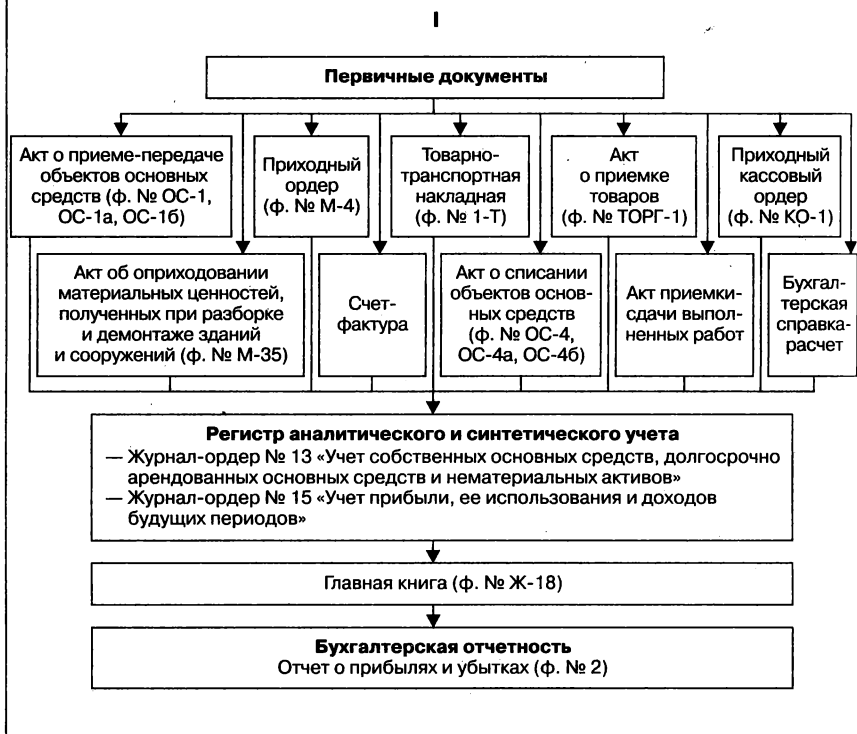
В случае списания автотранспортных средств в бухгалтерию вместе с актом ф. № ОС-4а передается акт об аварии, с указанием причин, вызвавших аварию, а также документ, подтверждающий снятие его с учета в ГИБДД.

Данные результатов списания вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета основных средств (ф. № ОС-6, ОС-6а, ОС-6б).

Основные корреспонденции по учету выбытия основных средств

Содержание операций	Дебет	Кредит
Списана первоначальная стоимость основных средств при их выбытии	01 субсчет «Выбытие основных средств»	01
Списана сумма амортизации, начисленная по основному средству на момент выбытия основных средств	02	01 субсчет «Выбытие основных средств»
Списана остаточная стоимость выбывающего основного средства	91-2	01 субсчет «Выбытие основных средств»
Отражены расходы, связанные с выбытием основных средств	91-2	10, 70, 69, 76
Отражена сумма возвратных отходов, полученных при выбытии основных средств	10	91-1
Отражена продажная стоимость объекта основных средств	62	91-1
Начислена сумма НДС с продажной стоимости объекта основных средств	91-2	68
Отражена передача основных средств в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости	76	01 субсчет «Выбытие основных средств»
Отражена задолженность по вкладу на величину остаточной стоимости передаваемого объекта основных средств	58-1	76
Определен финансовый результат от выбытия основных средств	91-9 (99)	99 (91-9)

Схемы движения бухгалтерской информации по счету 91 «Прочие доходы и расходы» по журнально-ордерной и автоматизированной формам бухгалтерского учета



Учет выбытия основных средств осуществляется с использованием счета **91 «Прочие доходы и расходы»** — активно-пассивный.

Кредитовый оборот — доходы от выбытия основных средств.

Дебетовый оборот — расходы от выбытия основных средств.

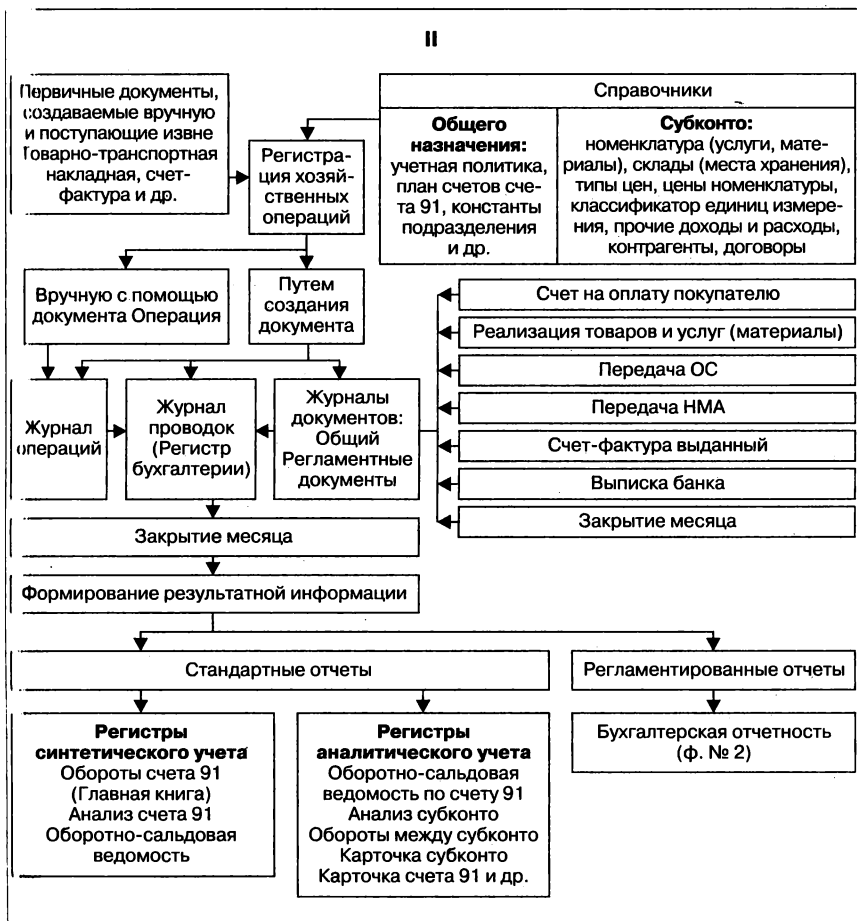
Субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 1 отражаются доходы, на 2 — расходы в течение отчетного года накопительно. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота (субсчет 2) и кредитового оборота (субсчет 1) определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно



списывается с субсчета 9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, счет 91 сальдо на конец месяца не имеет.

Поскольку передача имущества в счет вклада в уставный капитал не признается для целей бухгалтерского учета расходами, то остаточная стоимость имущества при такой передаче списывается со счетов учета имущества непосредственно в дебет счета 76, минуя счет 91.

Регистром синтетического учета служит журнал-ордер № 13.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 91 (Главная кни-

га), анализ счета 91, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 91, анализ счета 91 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 91, карточка счета 91 по субконто и др.

4.7. Учет основных средств при аренде и лизинге

Принято различать следующие виды аренды:

- аренда отдельных объектов основных средств, в том числе и таких, по которым предусматривается выкуп по истечении или до истечения действия договора (текущая аренда);
- финансовая аренда (лизинг).

Учет операций текущей аренды

По договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

В аренду могут быть переданы земельные участки и другие 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.

Полученные арендатором продукция и доходы в результате использования арендованного имущества являются его собственностью. Арендатор обязан своевременно вносить плату за пользование имуществом.

Учет у арендодателя — при передаче арендатору основных средств переводит данные объекты в состав арендованных основных средств (с баланса объекты не списываются).

Дт 01-2 «Арендованное имущество» Кт 01-1 «Собственные основные средства» — переданы в аренду основные средства;

Дт 02-1 «Амортизация собственных основных средств» Кт 02-2 «Амортизация имущества, сданного в аренду» — отражена амортизация, которая относится к переданному в аренду имуществу.

По истечении срока аренды, а также в связи с досрочным расторжением сторонами договора арендованное имущество возвращается арендодателю (делаются обратные проводки).

Организации, специализирующиеся на предоставлении в аренду своих зданий (помещений) (является предметом деятельности организации), должны рассматривать арендную плату в качестве дохода от

обычных видов деятельности и учитывать ее в составе выручки от оказания услуг на счете 90 «Продажи». По кредиту счета 90 собирается информация о величине арендной платы, причитающейся арендодателю в отчетном периоде; по дебету — учитываются расходы, связанные с ее получением. Сальдо показывает конечный финансовый результат, который по истечении отчетного периода присоединяется к балансовой прибыли (счет 99 «Прибыли и убытки»).

Организации, для которых сдача зданий (помещений) в аренду является дополнительным видом деятельности, самостоятельно решают вопрос о том, к какому виду доходов следует относить причитающуюся им арендную плату — к доходам от обычных видов деятельности или к прочим доходам.

Если величина арендной платы существенно влияет на общий финансовый результат арендодателя, то аренда основных средств должна рассматриваться как предмет деятельности с отнесением причитающихся доходов к **доходам от обычных видов деятельности** и отражением их на счете 90 «Продажи». При этом существенной признается величина арендной платы, отношение которой к общей сумме всех доходов составляет не менее 5%.

Когда арендная плата не превышает данного размера, арендодателю надлежит рассматривать аренду основных средств в качестве отдельной хозяйственной операции и включать получаемые доходы в **состав прочих доходов** и учитывать на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По кредиту счета 91 накапливаются сведения о причитающейся арендной плате, по дебету — информация о расходах, обусловленных арендными сделками. Сальдо показывает конечный финансовый результат — прибыль или убыток.

Учет у арендатора — основные средства, полученные арендатором в аренду, принимаются на забалансовый учет в оценке, согласованной с арендодателем в договоре аренды.

Возврат арендодателю арендованного имущества в связи с истечением срока аренды или досрочным расторжением сторонами договора обуславливает обратную запись.

В связи с тем что эксплуатация арендатором арендованного имущества осуществляется на платной основе, у него возникают расходы по арендной плате, начисляемой в пользу арендодателя. Порядок принятия их к бухгалтерскому учету зависит от того, какую роль основные средства играют в деятельности арендатора.

При использовании указанных объектов в производственных целях арендная плата рассматривается как **расход по обычному виду дея-**

тельности и подлежит включению в себестоимость изготавливаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг) по элементу «Прочие затраты».

Основные корреспонденции по учету основных средств при аренде

Содержание операций	Дебет	Кредит
Учет у арендодателя:		
– переданы в аренду основные средства	01-2	01-1
– отражена амортизация по переданному в аренду имуществу	02-1	02-2
Аренда является предметом деятельности:		
– начислена задолженность арендатора за переданные ему основные средства в аренду	76 субсчет «Расчеты по арендной плате»	90-1
– начислен НДС с суммы арендной платы	90-3	68
– отражены затраты связанные с оказанием арендных услуг	20, 26	02, 10, 76
– списаны затраты, относящиеся к оказанным арендным услугам	90-2	20
– отражен финансовый результат (прибыль, убыток) от оказания арендных услуг	90-9 (99)	99 (90-9)
– на расчетный счет, в кассу зачислен (поступил) долг арендатора	51, 50	76 субсчет «Расчеты по арендной плате»
Аренда не является предметом деятельности:		
– начислена задолженность арендатора за переданные ему основные средства в аренду	76 субсчет «Расчеты по арендной плате»	91-1
– начислен НДС с суммы арендной платы	91-2	68
– отражены затраты, связанные с оказанием арендных услуг	91-2	20, 10, 26, 76
– отражен финансовый результат (прибыль, убыток) от оказания арендных услуг	91-9 (99)	99 (91-9)
– на расчетный счет, в кассу зачислен (поступил) долг арендатора	51, 50	76 субсчет «Расчеты по арендной плате»
Учет у арендатора:		
– получены в аренду основные средства	001	
– возвращены из аренды основные средства		001

Содержание операций	Дебет	Кредит
Начислена задолженность арендодателю по арендной плате, включаемой в состав прямых, косвенных издержек производства, расходов на продажу	20, 23, 25, 26, 44	76 субсчет «Расчеты по аренд- ной плате»
отражен НДС, относящийся к начисленным затратам по арендной плате	19	76 субсчет «Расчеты по аренд- ной плате»
принята к возмещению сумма «входящего» НДС, относящегося к принятым к учету затратам по арендной плате	68	19
с расчетного счета, из кассы перечислен (внесен) долг арендодателю	76 субсчет «Расчеты по аренд- ной плате»	51, 50
отражено досрочное перечисление арендной платы, приходящейся на будущие отчетные периоды	97	51
отражена сумма арендной платы, приходящаяся на данный месяц при досрочном ее перечислении	20, 23, 25, 26, 29, 44	97

Учет лизинговых операций

Основным нормативным документом является Федеральный закон РФ «О лизинге» от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ.

Лизинг — вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его на основании договора лизинга физическим или юридическим лицам за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях, с правом выкупа имущества лизингополучателем.

Лизинговую деятельность осуществляют лизинговые компании, а также граждане, осуществляющие такую деятельность на основании лицензий.

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.

Субъекты лизинговых сделок:

Лизингодатель — физическое или юридическое лицо, которое за счет привлеченных или собственных денежных средств приобретает в собственность имущество и представляет его 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 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 (поставщик) — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором купли-продажи с лизингодателем продает ему в обусловленный срок имущество, являющееся предметом лизинга.

Важной особенностью лизинговых отношений является то, что предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя во время всего срока действия лизингового договора. Лизингополучателю переходит право владения и пользования предметом лизинга в полном объеме в момент его получения, если договором лизинга не предусмотрено иное.

При отражении лизинговых операций в бухгалтерском учете следует руководствоваться Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденными Приказом Минфина РФ от 17.02.1997 г. № 15.

Приобретенные для сдачи в лизинг основные средства должны учитываться как доходные вложения в материальные ценности. **Доходные вложения в материальные ценности** представляют собой вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода. Указанные объекты основных средств учитываются на счете **03 «Доходные вложения в материальные ценности»** — активный.

Начальное сальдо (по дебету) — сумма вложений на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — принятие объектов на учет.

Кредитовый оборот — списание объектов.

Конечное сальдо (по дебету) — сумма вложений на конец отчетного периода.

К счету 03 можно открыть субсчета:

03-1 «Имущество для сдачи в лизинг»;

03-2 «Имущество в лизинге».

**Основные корреспонденции по счету 03
«Доходные вложения в материальные ценности»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Приобретение лизингового имущества:		
приобретено лизинговое имущество, включая затраты связанные с его приобретением	08	60, 76
начислен НДС по приобретенным объектам основных средств	19	60, 76
приходится имущество, предназначенное для сдачи в аренду по договору лизинга, в сумме всех затрат, связанных с его приобретением	03-1	08
предъявлен бюджету НДС по приобретенному лизинговому имуществу	68	19
Учет у лизингодателя:		
Имущество, сданное в лизинг, учитывается на балансе лизингодателя:		
отражена первоначальная стоимость передаваемого лизингового имущества	03-2	03-1
начисляется задолженность по лизинговым платежам	62, 76	91-1 (90-1)
начисляется задолженность бюджету по НДС с лизинговых платежей	91-2 (90-3)	68
отражаются затраты по осуществлению лизинговой деятельности	20	10, 70, 69
начислена амортизация по лизинговому имуществу	20	02 субсчет «Амортизация лизингового имущества»
ежемесячно накопленные суммы затрат списываются в уменьшение прибыли от реализации лизинговых услуг	91-2 (90-2)	20
поступили лизинговые платежи	51	62, 76
отражается финансовый результат (прибыль) от сдачи имущества в лизинг	91-9 (90-9)	99
отражается финансовый результат (убыток) от сдачи имущества в лизинг	99	91-9 (90-9)
По истечении срока лизинга переходит в собственность лизингополучателя:		
списана первоначальная стоимость лизингового имущества	03 субсчет «Выбытие имущества, переданного в лизинг»	03-2

Содержание операций	Дебет	Кредит
– списана амортизация, начисленная в течение действия договора лизинга	02	03 субсчет «Выбытие имущества, переданного в лизинг»
– отражена остаточная стоимость выываемого лизингового имущества	91-2	03 субсчет «Выбытие имущества, переданного в лизинг»
2. Имущество, сданное в лизинг, учитывается на балансе лизингополучателя:		
– отражена передача на баланс лизингополучателя предмета лизинга (на сумму первоначальной стоимости лизингового имущества)	03-2	03-1
– принято на забалансовый учет лизинговое имущество	011	
– отражено списание первоначальной стоимости переданного лизингового имущества	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»	03-2
– учтена в составе доходов будущих периодов разница между общей суммой лизинговых платежей по договору и стоимостью лизингового имущества (лизинговая наценка)	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»	98
В течение срока действия договора лизинга:		
– отражена сумма лизинговых платежей	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»	90-1 (91-1)
– отражена доля доходов будущих периодов, приходящаяся на сумму лизингового платежа	98	90 (91-1)
– начислен НДС с лизингового платежа	90-3 (91-2)	68
– поступили лизинговые платежи	51	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»

Содержание операций	Дебет	Кредит
признана соответствующая часть расходов на приобретение лизингового имущества	20	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»
списана соответствующая часть расходов на приобретение лизингового имущества	90-2 (91-2)	20
<p>Выкупная стоимость лизингового имущества:</p> <p>отражена выкупная стоимость лизингового имущества</p>	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»	90-1 (91-1)
начислен НДС с выкупной стоимости	90-3 (91-2)	68
поступил платеж в виде выкупной стоимости лизингового имущества	51	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»
списание лизингового имущества с забалансового учета		011
Учет у лизингополучателя:		
I Имущество, полученное в лизинг, учитывается на балансе лизингодателя:		
получено имущество в лизинг	001	
начислена задолженность лизингодателю по лизинговым платежам	20, 26, 44	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»
отражен НДС, подлежащий уплате лизингодателю в составе лизинговых платежей	19	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»
принята к возмещению сумма «входящего» НДС, относящегося к принятым к учету затратам по лизинговым платежам	68	19

Содержание операций	Дебет	Кредит
– с расчетного счета, из кассы перечислен долг лизингодателю	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»	51, 50
– возврат имущества лизингодателю		001
В случае выкупа лизингового имущества:		
– выкуплено лизинговое имущество по стоимости, числящейся на счете 001	01	02
2. Имущество, поступившее в лизинг, зачисляется на баланс лизингополучателя:		
– получено имущество в лизинг (по первоначальной стоимости)	08	76 субсчет «Лизинговые обязательства»
– отражен НДС	19	76 субсчет «Лизинговые обязательства»
– имущество, полученное в лизинг, принято на баланс	01 субсчет «Лизинговое имущество»	08
В течение срока действия договора лизинга:		
– отражена оплата лизинговых платежей	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»	51
– отражена сумма текущих лизинговых платежей с учетом НДС	76 субсчет «Лизинговые обязательства»	76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»
– зачтен НДС с начислением лизинговых платежей	68	19
– начислена амортизация по лизинговому имуществу	20, 26	02 «Амортизация лизингового имущества»
– учтена сумма начисленной амортизации в составе расходов организации	90-2 (91-2)	20

Содержание операций	Дебет	Кредит
По дату выкупа: перечислена выкупная стоимость лизингового имущества	76 субсчет «Лизинговые обязательства»	51
покуп лизингового имущества (при условии погашения всей суммы лизинговых платежей)	01	01 субсчет «Лизинговое имущество»
сумма начисленной амортизации лизингового имущества перенесена на субсчет амортизации собственного имущества	02 субсчет «Амортизация лизингового имущества»	02
По условиям договора лизинга имущество возвращается лизингодателю: возвращено лизинговое имущество (при условии погашения всей суммы лизинговых платежей)	02-1	01 субсчет «Лизинговое имущество»

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 13.

Регистр аналитического учета — инвентарная карточка учета объектов основных средств.

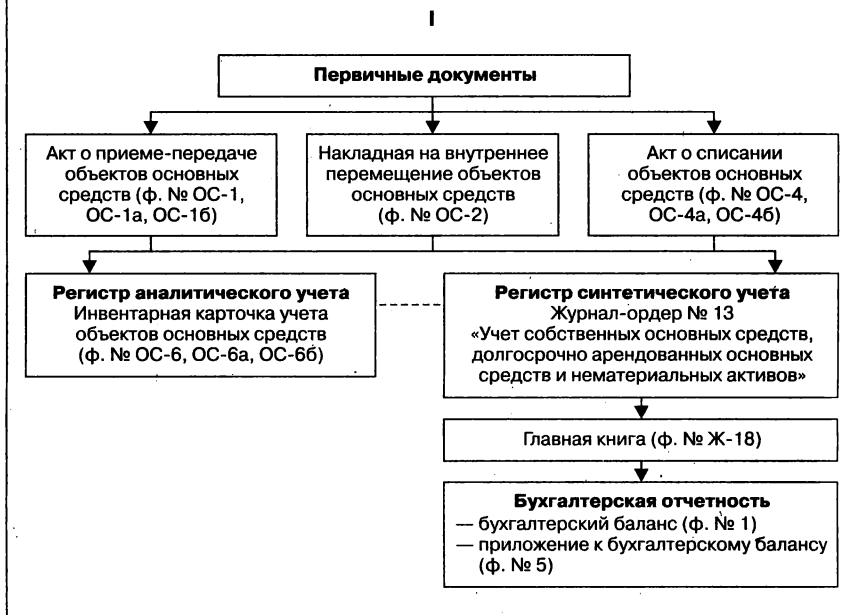
При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 03 (Главная книга), анализ счета 03, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистры аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 03, анализ счета 03 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 03, карточка счета 03 по субконто и др.

4.8. Учет переоценки основных средств

Переоценка основных средств производится с целью определения реальной стоимости основных средств путем приведения первоначальной стоимости основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

Переоценку объектов основных средств могут проводить только коммерческие организации и не чаще одного раза в год (на начало отчетного периода).

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 03
«Доходные вложения в материальные ценности» по журнально-
ордерной и автоматизированной формам бухгалтерского учета**



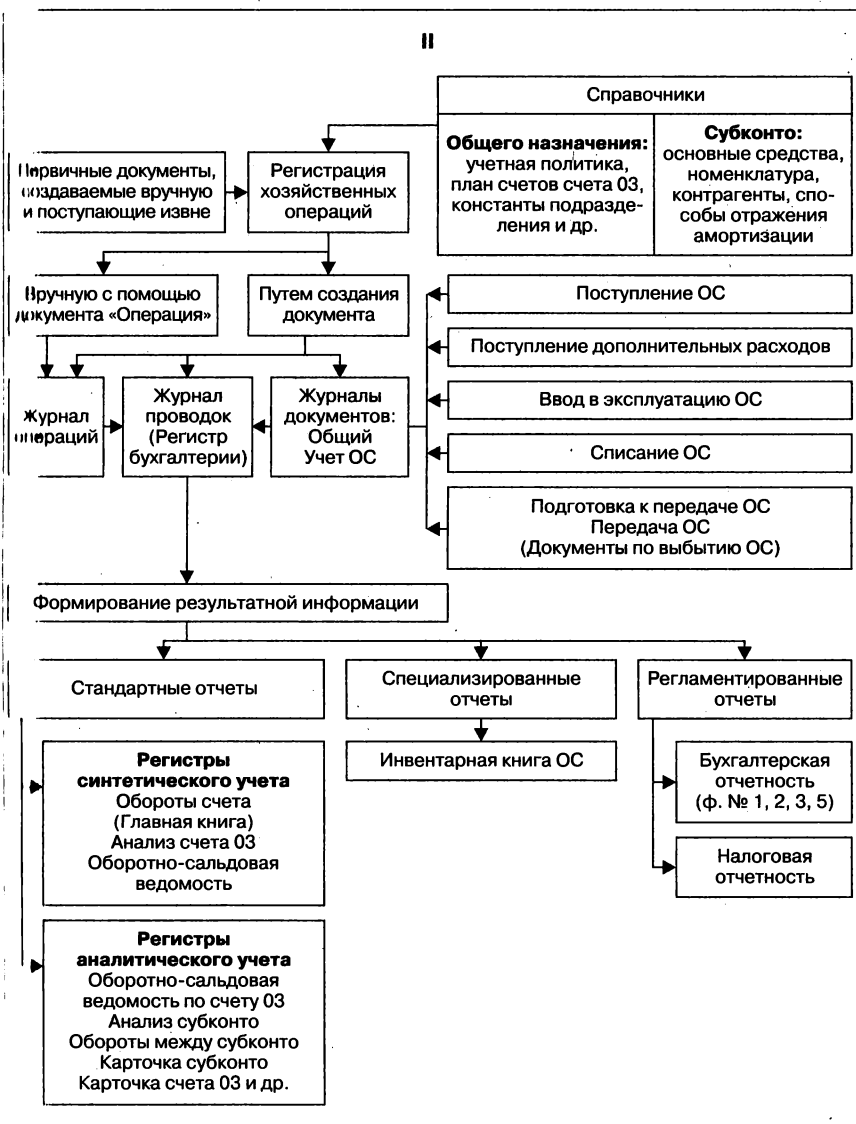
Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время пользования объектом.

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств под текущей (восстановительной) стоимостью объектов основных средств понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

Земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и др.) переоценке не подлежат.

Организация, принявшая решение о переоценке основных средств, должна учитывать, что в последующие годы она будет вынуждена производить такую переоценку регулярно.

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению



в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

При проведении переоценки конкретного объекта основных средств необходимо правильно рассчитать скорректированные суммы амортизации, ранее начисленные по данному объекту.

Для корректировки суммы ранее начисленной амортизации объекта основных средств используется коэффициент пересчета, определяемый в виде отношения рыночной стоимости объекта основных средств к первоначальной стоимости, отраженной в бухгалтерском учете.

Основные корреспонденции по учету результатов переоценки объектов основных средств

Содержание операций	Дебет	Кредит
Первая переоценка объекта основных средств — дооценка:		
– увеличена стоимость объекта основных средств в связи с его переоценкой (дооценка объекта основных средств)	01	83
– увеличена ранее начисленная амортизация по объекту основных средств в связи с ее переоценкой	83	02
Вторая переоценка объекта основных средств — уценка:		
– уменьшен добавочный капитал организации на сумму уценки стоимости объекта основных средств, равную сумме его предыдущей дооценки	83	01
– увеличен добавочный капитал организации на сумму уценки амортизации объекта основных средств, равную сумме ее предыдущей дооценки	02	83
– превышение суммы уценки стоимости объекта основных средств над суммой его предыдущей дооценки отнесено на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	84	01
– превышение суммы уценки амортизации объекта основных средств над суммой ее предыдущей дооценки отнесено на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	02	84
Первая переоценка объекта основных средств — уценка:		
– уменьшена стоимость объекта основных средств в связи с его переоценкой (уценка объекта основных средств)	84	01
– уменьшена ранее начисленная амортизация по объекту основных средств в связи с ее переоценкой	02	84
Вторая переоценка объекта основных средств — дооценка:		
– сумма дооценки стоимости объекта основных средств, равная сумме его предыдущей уценки, отнесена на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	01	84

Содержание операций	Дебет	Кредит
сумма дооценки амортизации объекта основных средств, излишняя сумме ее предыдущей уценки, отнесена на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	84	02
превышение суммы дооценки стоимости объекта основных средств над суммой его предыдущей уценки отнесено на увеличение добавочного капитала	01	83
превышение суммы дооценки амортизации объекта основных средств над суммой ее предыдущей уценки отнесено на уменьшение добавочного капитала	83	02
При выбытии объекта основных средств списывается сумма его дооценки	83	84

4.9. Учет нематериальных активов

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденным Приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н к нематериальным активам относят имущество, которое одновременно отвечает следующим условиям:

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

- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Классификация нематериальных активов

Нематериальные активы можно подразделить на следующие группы:

1) права на объекты интеллектуальной собственности:

- ◆ права на принадлежащие программы для ЭВМ и базы данных, а также права, возникающие из заключенных авторских и иных договоров на использование программ для ЭВМ и баз данных;
- ◆ права, возникающие из принадлежащих патентов на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения или лицензионных договоров на их использование;
- ◆ права, возникающие из принадлежащих свидетельств на товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;
- ◆ права на принадлежащие топологии интегральных микросхем, а также права, возникающие из заключенных договоров на использование топологии интегральных микросхем.

2) деловая репутация организации.

Интеллектуальная собственность — обобщающее понятие исключительных прав гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица.

Программа для ЭВМ — это объективная форма представления совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования электронных вычислительных машин (ЭВМ) и других компьютерных устройств с целью получения определенного результата.

База данных — это объективная форма представления и организации совокупности данных, систематизированных таким образом, чтобы эти данные могли быть найдены и обработаны с помощью ЭВМ. Примерами баз данных являются базы нормативных документов «Консультант плюс», «Гарант» и др.

Топология интегральной микросхемы — это зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними

Интегральная микросхема (ИМС) — это микроэлектронное изделие окончательной или промежуточной формы, предназначенное для выполнения функций электронной схемы, элементы и связи которого нераздельно сформированы в объеме и/или на поверхности материала, на основе которого изготовлено изделие.

В качестве *изобретения* охраняется техническое решение в любой области, относящееся к продукту (в частности, устройству, веществу, штамму микроорганизма, культуре клеток растений или животных) или способу (процессу осуществления действий над материальным объектом с помощью материальных средств).

В качестве *полезной модели* охраняется техническое решение, относящееся к устройству.

В качестве *промышленного образца* охраняется художественно-конструкторское решение изделия промышленного или кустарно-ремесленного производства, определяющее его внешний вид.

Патент на изобретение, патент на промышленный образец, патент на полезную модель — документ, удостоверяющий приоритет, авторство изобретения, полезной модели или промышленного образца и исключительное право патентообладателя.

Патентообладатель — физическое или юридическое лицо, которому принадлежит исключительное право на использование запатентованных изобретений, полезных моделей или промышленных образцов.

Лицензия — специальное разрешение, предоставляемое патентообладателем другим лицам и организациям на использование запатентованного объекта интеллектуальной собственности.

Товарный знак и знак обслуживания — обозначения, служащие для индивидуализации товаров, выполняемых работ или оказываемых услуг юридических или физических лиц.

Селекционное достижение — новый сорт растений или новая порода животных, имеющие присущие только им отличительные признаки.

Деловая репутация организации — разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.

Положительная деловая репутация рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод.

Отрицательная деловая репутация рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю, в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетин-

га и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала.

В составе нематериальных активов разрешается учитывать и сложные объекты, которые включают несколько результатов интеллектуальной деятельности. Например, кинофильмы, мультимедийные продукты, единые технологии и т. д. Организация может отнести к нематериальным активам и такие сложные объекты, на которые у нее есть как исключительные, так и неисключительные права. Например, сделанные на заказ интернет-сайты или компьютерные программы. Вопрос о том, какие сложные объекты нужно включать в состав нематериальных активов, организация вправе решить самостоятельно. Для этого бухгалтеру нужно выбрать соответствующие критерии и утвердить их в учетной политике.

В соответствии с п. 2 ПБУ 14/2007 в состав нематериальных активов не включаются:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- не законченные и не оформленные в установленном порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- материальные носители (вещи), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации;
- финансовые вложения.

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Оценка нематериальных активов

В учете и отчетности нематериальные активы отражают по первоначальной и остаточной стоимости. Отдельно отражают амортизацию нематериальных активов.

Порядок формирования **первоначальной стоимости** нематериальных активов зависит от способа их поступления в организацию.

Первоначальная стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Изменение первоначальной стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности.

В балансе нематериальные активы учитываются по **остаточной стоимости**. Остаточная стоимость — это разница между первоначальной стоимостью и суммой амортизации нематериальных активов.

Учет поступления и наличия нематериальных активов

Основными способами поступления объектов нематериальных активов являются:

- приобретение нематериальных активов за плату у других организаций;
- создание нематериальных активов силами самой организации;
- поступление нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал организации;
- безвозмездное получение нематериальных активов от других организаций и лиц;
- получение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами.

В соответствии с п. 5 ПБУ 14/2007 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). Поэтому основным документом, необходимым для принятия нематериального актива к учету, является документ, подтверждающий право организации на владение и распоряжение данным активом. Таким документом может быть патент, свидетельство, договор и т. п. Госкомстатом России

Порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов

Приобретенные за плату	Созданные самой организацией
<p>Сумма фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых расходов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ)</p> <p>Фактическими расходами на приобретение нематериальных активов могут быть:</p> <ul style="list-style-type: none"> – суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу) – таможенные пошлины и таможенные сборы – невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива – вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив – суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива – иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях 	<p>Сумма расходов, приведенных в предыдущем столбце, а также:</p> <ul style="list-style-type: none"> – сумм, уплачиваемых 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 – расходов на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору – отчислений на социальные нужды (в том числе единый социальный налог) – расходов 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 – иных расходов, непосредственно связанных с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях <p>Не включаются в фактические расходы на приобретение, создание нематериального актива:</p> <ul style="list-style-type: none"> – 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

Окончание таблицы

Внесенные в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации	Полученные организацией по договору дарения (безвозмездно)	Полученные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами
<p>Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ</p>	<p>Рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы. Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая 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</p>	<p>Исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов</p> <p>При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы</p>

к настоящему времени утверждена только форма *карточки учета нематериальных активов* (ф. № НМА-1).

Другие формы первичных учетных документов для оформления операций с нематериальными активами не утверждены. Поэтому организации при необходимости самостоятельно разрабатывают формы первичной документации исходя из требований законодательства по бухгалтерскому учету (например, акт о приеме-передаче нематериальных активов).

Карточка учета нематериальных активов оформляется в одном экземпляре на каждый объект.

Поступление нематериальных активов учитывается как долгосрочные инвестиции. В соответствии с Планом счетов и Инструкцией к его применению к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» открывается субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов».

Учет наличия и движения нематериальных активов ведут на счете **04 «Нематериальные активы»** — активный.

Начальное сальдо (по дебету) — наличие нематериальных активов на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — поступление нематериальных активов.

Кредитовый оборот — выбытие нематериальных активов.

Конечное сальдо (по дебету) — остаток нематериальных активов на конец отчетного периода.

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 13.

Регистр аналитического учета — Карточка учета нематериальных активов (ф. № НМА-1).

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 04 (Главная книга), анализ счета 04, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 04, анализ счета 04 по субконто, обороты между субконто, карточки счета 04, карточка счета по субконто и др.

4.10. Учет амортизации нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов погашается посредством амортизации.

Амортизация — это потеря стоимости нематериальных активов в течение всего их срока полезного использования, отражаемая путем постепенного переноса части первоначальной стоимости нематериальных

**Основные корреспонденции по счету 04
«Нематериальные активы»**

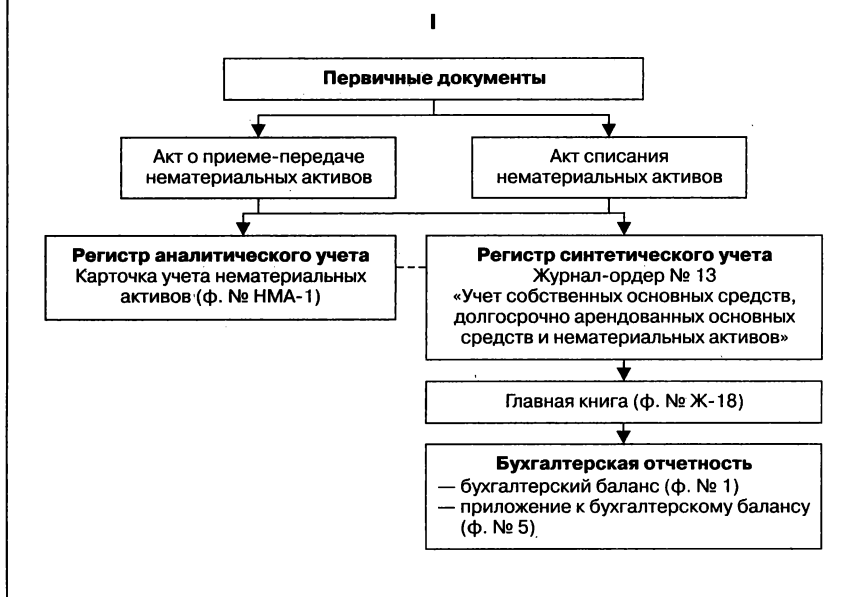
Содержание операций	Дебет	Кредит
Учтены затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива (без НДС)	08-5	60, 76
Учтен НДС по затратам, непосредственно связанным с приобретением нематериального актива	19	60, 76
Отражены расходы, связанные с созданием нематериального актива самой организацией	08-5	10, 70, 69, 02, 76
Отражено поступление нематериальных активов от учредителей в качестве вклада в уставный капитал	08-5	75-1
Получен нематериальный актив безвозмездно	08-5	98-2
Нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету	04	08-5
Налоговый вычет по НДС	68	19
Положительная деловая репутация организации отражается в учете следующими проводками:		
отражена продажная (договорная) цена организации	08	60, 76
отражена задолженность организации по обязательствам	08	76, 66
отражена стоимость активов и обязательств организации на дату покупки	01, 07, 10, 41,43, 58...	08
отражена положительная деловая репутация организации	04	08
Отрицательная деловая репутация организации отражается в учете следующими проводками:		
отражена продажная (договорная) цена организации	08	60,76
отражена задолженность организации по обязательствам	08	76, 66
отражена стоимость активов и обязательств организации на дату покупки	01, 07, 10, 41,43, 58...	08
отражена отрицательная деловая репутация организации	08	91-1

активов на себестоимость выпускаемой продукции (в торговых организациях — на расходы на продажу).

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.

Схемы движения бухгалтерской информации по счету 04 «Нематериальные активы» по журнально-ордерной и автоматизированной формам бухгалтерского учета



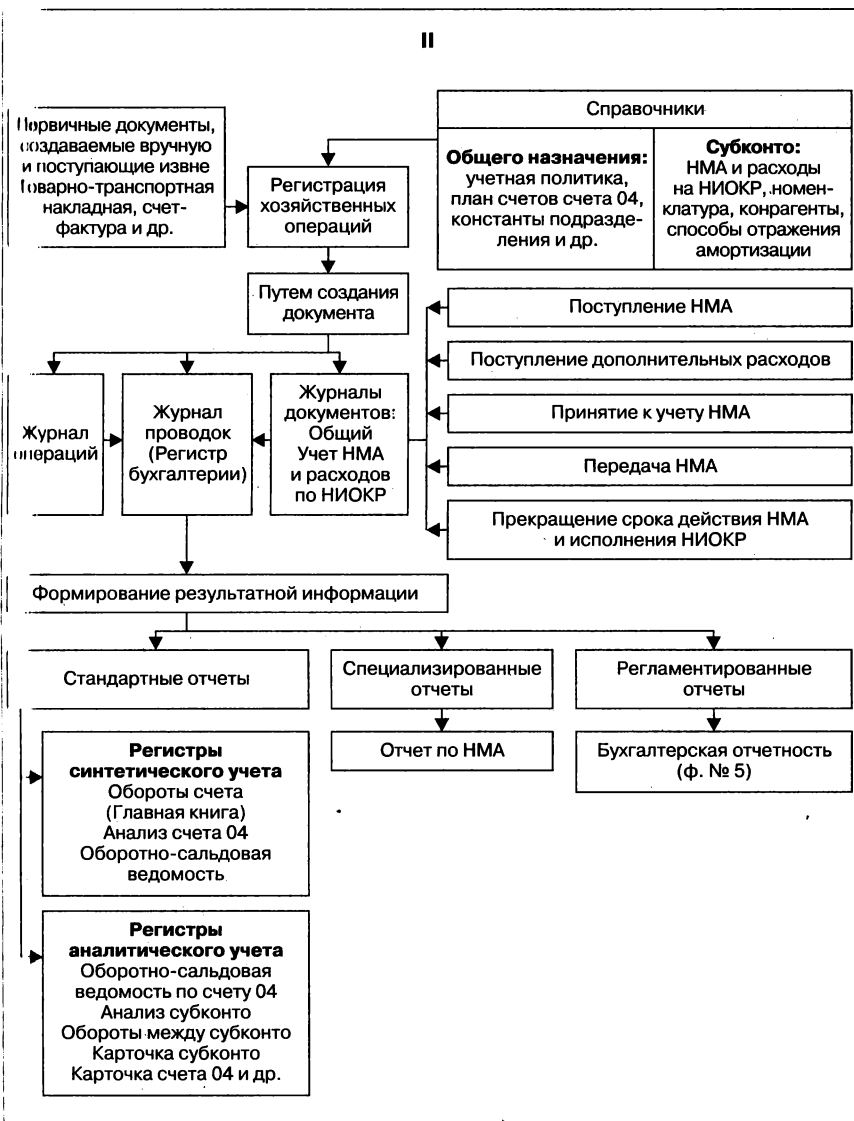
Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

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.

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 на начало отчетного года 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 на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

ПБУ 14/2007 предусмотрены следующие способы начисления амортизации:

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

Выбор способа определения амортизации нематериального актива производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом. Выбор любого другого способа бухгалтер должен обосновать. По каждому нематериальному активу каждый год необходимо делать новый расчет ожидаемых экономических выгод. Если с прошлого года ситуация стала иной, способ начисления амортизации тоже необходимо изменить. Что приводит к необходимости делать корректировки в бухгалтерском учете и отчетности на начало отчетного года.

При линейном способе ежемесячная сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого объекта.

Пример

Организацией в декабре зарегистрированы исключительные права на полезную модель, получен патент. В этом же месяце объект НМА введен в эксплуатацию.

Первоначальная стоимость НМА составляла 120 000 руб. Срок полезного использования — 5 лет (60 мес).

Ежемесячная норма амортизации составит $100\%/60 \text{ мес} = 1,66\%$.

Ежемесячная сумма амортизации будет равна $(120.000 \text{ руб.} \times 1,66\%)/100\% = 2000 \text{ руб.}$

При способе уменьшаемого остатка ежемесячная сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости (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.

Пример

Организацией в декабре зарегистрированы исключительные права на полезную модель, получен патент. В этом же месяце объект НМА введен в эксплуатацию.

Первоначальная стоимость НМА составляла 120 000 руб. Срок полезного использования — 5 лет (60 мес). Коэффициент примем равным 2.

В первый месяц эксплуатации нематериального актива сумма амортизационных отчислений составит $(120\ 000 \text{ руб.} \times 2/60 \text{ мес}) = 4000 \text{ руб.}$;

Остаточная стоимость нематериального актива на начало второго месяца эксплуатации:

$$120\ 000 \text{ руб.} - 4000 \text{ руб.} = 116\ 000 \text{ руб.}$$

Во второй месяц эксплуатации сумма амортизационных отчислений составит $(116\ 000 \text{ руб.} \times 2/59 \text{ мес}) = 3932 \text{ руб.}$;

Остаточная стоимость нематериального актива на начало третьего месяца эксплуатации:

$$116\ 000 \text{ руб.} - 3932 \text{ руб.} = 112\ 068 \text{ руб.}$$

В третий месяц сумма амортизации составит — $(112\ 068 \text{ руб.} \times 2/58 \text{ мес}) = 3864 \text{ руб.}$ и т. д.



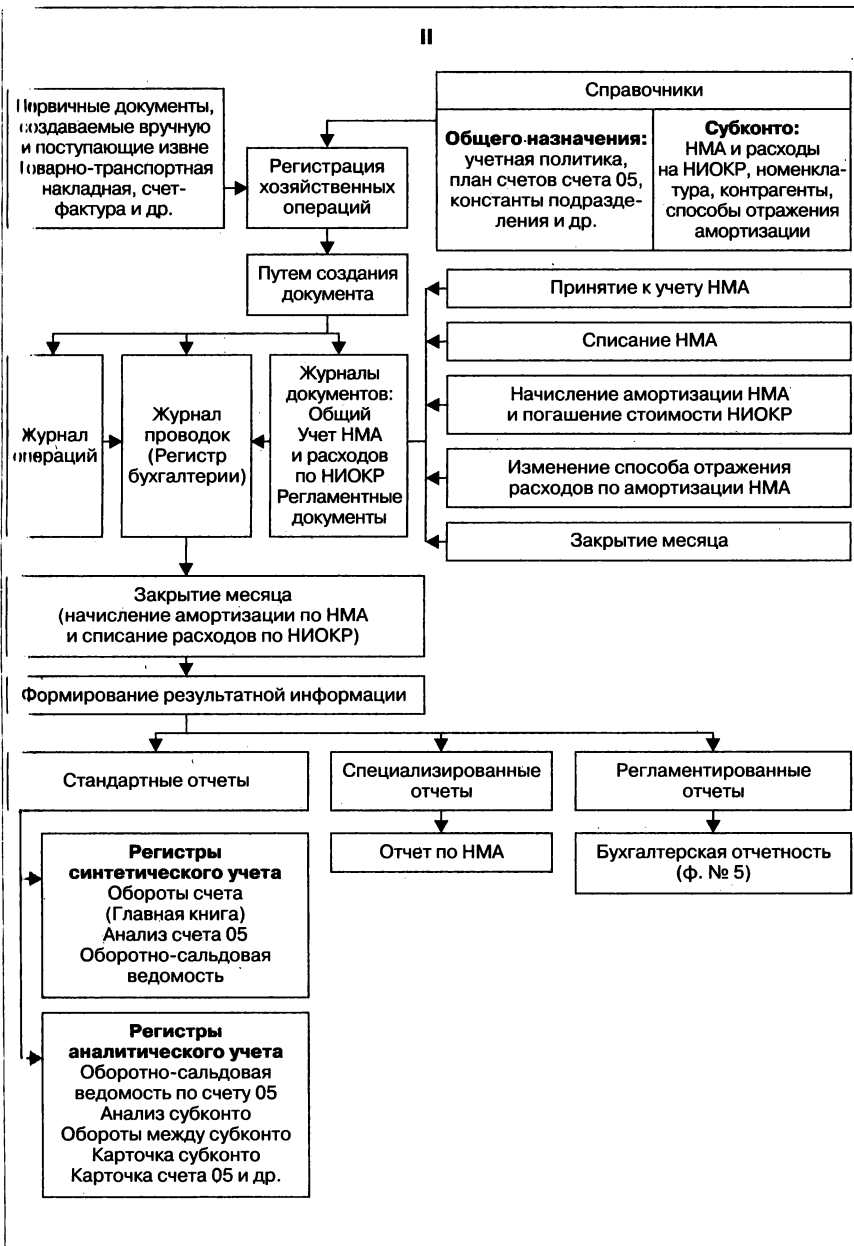
При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива. Сумма начисленной амортизации при этом способе напрямую зависит только от натурального показателя объема продукции.

Пример

Организацией в декабре зарегистрированы исключительные права на полезную модель, получен патент. В этом же месяце объект НМА введен в эксплуатацию.

Первоначальная стоимость НМА составляла 120 000 руб. Срок полезного использования — 5 лет (60 мес). Выпуск продукции с использованием данного нематериального актива за 5 лет составил 800 000 ед.

Фактически за первый месяц выпущено продукции 8000 ед., за второй месяц — 10 000 ед., за третий месяц — 3000 ед. и т. д.



Сумма амортизационных отчислений за первый месяц составит $8000 \text{ ед.} \times (120\,000 \text{ руб.} / 800\,000 \text{ ед.}) = 1200 \text{ руб.}$

Сумма амортизационных отчислений за второй месяц составит $10\,000 \text{ ед.} \times (120\,000 \text{ руб.} / 800\,000 \text{ ед.}) = 1500 \text{ руб.}$

Сумма амортизационных отчислений за третий месяц составит $3000 \text{ ед.} \times (120\,000 \text{ руб.} / 800\,000 \text{ ед.}) = 450 \text{ руб.}$ и т. д.

Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации). Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяются линейным способом. Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты в качестве прочих доходов.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражают в бухгалтерском учете путем накопления начисленных сумм на отдельном счете. Учет амортизации нематериальных активов ведут с использованием счета 05 «Амортизация нематериальных активов» — пассивный счет.

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» является журнал-ордер № 10, регистром аналитического учета — Карточка учета нематериальных активов (ф. № НМА-1).

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 05 (Главная книга), анализ счета 05, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 05, анализ счета 05 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 05, карточка счета 05 по субконто и др.

4.11. Учет выбытия нематериальных активов

В соответствии с ПБУ 14/2007 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.

Учет выбытия нематериальных активов осуществляется с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Списание нематериальных активов в бухгалтерском учете отражается по-разному в зависимости от причин выбытия.

Продажа нематериальных активов.

Владелец нематериального актива имеет право уступить (продать) принадлежащие ему исключительные права на этот актив. В этом случае стоимость проданного актива подлежит списанию с баланса. При этом поступления от продажи нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в составе прочих доходов, а расходы, связанные с их продажей, — в составе прочих расходов.

Передача нематериального актива в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации.

Передача нематериальных активов в уставный капитал другой организации представляет собой один из видов финансовых вложений организации, рассчитанных на получение доходов от долевого участия в виде дивидендов.

Безвозмездная передача нематериального актива.

При безвозмездной передаче имущества между передающей и принимающей сторонами должен быть составлен договор дарения. При безвозмездной передаче цена реализации нематериального актива равна нулю и у организации будет возникать убыток от такой сделки даже при отсутствии возможных расходов, связанных с безвозмездной передачей объектов.

Списание нематериального актива в связи с прекращением срока полезного использования.

По мере истечения срока полезного использования (прекращения срока действия патента, свидетельства и т. п.) нематериальный актив подлежит списанию с баланса организации. При этом, как правило, остаточная стоимость актива к моменту списания должна быть равна нулю. Это объясняется тем, что в подавляющем большинстве случаев при определении срока полезного использования нематериального актива организации необходимо руководствоваться теми ограничениями сроков использования объектов интеллектуальной собственности, которые установлены законодательством либо обусловлены соответствующим договором.

Предполагается, что это сумма равна первоначальной стоимости списываемого нематериального актива.

Списание нематериальных активов в связи с прекращением их использования в деятельности организации.

На практике возможна ситуация, когда срок полезного использования нематериального актива еще не истек, но организация по тем или иным причинам прекращает его использование в своей деятельности. В этом случае в соответствии с ПБУ 14/2007 нематериальный актив подлежит списанию с баланса организации.

Основные корреспонденции по учету выбытия нематериальных активов

Содержание операций	Дебет	Кредит
Продажа нематериальных активов:		
– продажная стоимость нематериального актива отражена в составе прочих доходов организации	62, 76	91-1
– начислен НДС с продажной стоимости нематериального актива	91-2	68
– списана сумма амортизации, начисленная по нематериальному активу к моменту выбытия	05	04
– остаточная стоимость нематериального актива списана в состав прочих расходов	91-2	04
– отражен финансовый результат от продажи нематериального актива	91-9 (99)	99 (91-9)
Передача нематериального актива в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации:		
– отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину согласованной оценки передаваемого НМА	58-1	76
– списана сумма амортизации, начисленная к моменту передачи	05	04

Содержание операций	Дебет	Кредит
– отражена передача объекта НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости	76	04
– отражена разница между денежной оценкой вклада в соответствии с учредительными документами и остаточной стоимостью переданного актива (в случае превышения согласованной оценки над остаточной стоимостью)	76	91-1
– отражена разница между денежной оценкой вклада в соответствии с учредительными документами и остаточной стоимостью переданного актива (в случае превышения остаточной стоимости над согласованной оценкой)	91-2	76
Безвозмездная передача нематериального актива:		
– списана сумма амортизации, начисленная по нематериальному активу к моменту передачи	05	04
– остаточная стоимость нематериального актива списана в состав прочих расходов	91-2	04
– начислен НДС с рыночной стоимости нематериального актива	91-2	68
Списание нематериального актива в связи с прекращением срока полезного использования:		
– списана сумма амортизации, начисленная за период использования актива (сумма амортизации равна первоначальной стоимости списываемого нематериального актива)	05	04
Списание нематериальных активов в связи с прекращением их использования в деятельности организации:		
– списана сумма амортизации, начисленная к моменту списания	05	04
– остаточная стоимость нематериального актива списывается в состав прочих расходов	91-2	04

4.12. Учет переоценки нематериальных активов

Организация может не чаще одного раза в год (на начало 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 последствии данные активы долж-

ны 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.

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

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 счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). 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 счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Основная корреспонденция по учету переоценки нематериальных активов

Содержание операций	Дебет	Кредит
Первая переоценка нематериальных активов — дооценка: – увеличена стоимость нематериальных активов в связи с его переоценкой	04	83

Содержание операций	Дебет	Кредит
увеличена ранее начисленная амортизация по нематериальным активам в связи с ее переоценкой	83	05
Вторая переоценка нематериальных активов — уценка:		
уменьшен добавочный капитал организации на сумму уценки стоимости нематериальных активов, равную сумме его предыдущей дооценки	83	04
увеличен добавочный капитал организации на сумму уценки амортизации нематериальных активов, равную сумме ее предыдущей дооценки	05	83
превышение суммы уценки стоимости нематериальных активов над суммой его предыдущей дооценки отнесено на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	84	04
превышение суммы уценки амортизации нематериальных активов над суммой ее предыдущей дооценки отнесено на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	05	84
Первая переоценка объекта нематериальных активов — уценка:		
уменьшена стоимость нематериальных активов в связи с его переоценкой	84	04
уменьшена ранее начисленная амортизация по нематериальным активам в связи с ее переоценкой	05	84
Вторая переоценка нематериальных активов — дооценка:		
сумма дооценки стоимости нематериальных активов, равная сумме его предыдущей уценки, отнесена на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	04	84
сумма дооценки амортизации нематериальных активов, равная сумме ее предыдущей уценки, отнесена на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	84	05
превышение суммы дооценки стоимости нематериальных активов над суммой его предыдущей уценки отнесено на увеличение добавочного капитала	04	83
превышение суммы дооценки амортизации нематериальных активов над суммой ее предыдущей уценки отнесено на уменьшение добавочного капитала	83	05
сумма дооценки при выбытии нематериальных активов	83	84

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

Правила учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы регламентируются Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», утвержденным Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н (ПБУ 17/02).

Установленные в ПБУ 17/02 правила должны использоваться только теми организациями, которые выполняют научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы собственными силами и/или являются заказчиками указанных работ по договору (НИОКР).

К научно-исследовательским работам относятся работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок, определенные Федеральным законом от 23.08.1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Правила, установленные в ПБУ 17/02, применяются лишь в отношении тех НИОКР, по которым получены результаты:

- подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке;
- не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства.

Правила ПБУ 17/02 не применяются:

- к незаконченным НИОКР;
- к НИОКР, результаты которых учитываются в бухгалтерском учете в качестве нематериальных активов;
- в отношении расходов организации на освоение природных ресурсов, затрат на подготовку и освоение производства, новых организаций, цехов, агрегатов (пусковые расходы), затраты на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства;
- в отношении расходов, связанных с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса.

В качестве единицы бухгалтерского учета расходов по НИОКР принимается инвентарный объект. Инвентарным объектом считается совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

К расходам на НИОКР относятся все фактические расходы, связанные с выполнением указанных работ.

В состав расходов при выполнении НИОКР могут включаться:

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

Для признания расходов на НИОКР в качестве таковых в бухгалтерском учете необходимо одновременное выполнение следующих условий:

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

В случае невыполнения хотя бы одного из условий признания расходов организации в качестве расходов, связанных с выполнением НИОКР, произведенные расходы признаются прочими расходами отчетного периода. Прочими расходами отчетного периода также признаются расходы на НИОКР, которые не дали положительного результата.

В процессе осуществления НИОКР расходы по ним предварительно должны учитываться на специальном субсчете 08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» с последующим отнесением на счет 04 «Учет нематериальных активов» (например, на отдельный субсчет 04-2 «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»).

Принятие к учету расходов на НИОКР, результаты которых подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации, отражаются следующими записями.

Основные корреспонденции по учету расходов на НИОКР

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражена стоимость работ (услуг) сторонних организаций, использованных при выполнении НИОКР	08-8	60
Отражена сумма НДС со стоимости услуг	19	60
Отражены расходы на НИОКР при выполнении этих работ силами самой организации	08-8	10, 02, 05, 70, 69
Принят к учету инвентарный объект в виде совокупности расходов по выполненной НИОКР	04-2	08-8
Налоговый вычет по НДС	68	19

Аналитический учет расходов на НИОКР по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по видам расходов на НИОКР, по видам работ, договорам (заказам).

Расходы на НИОКР, результаты которых не подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации или по которым не получены положительные результаты, списываются проводкой: Дт 91-2 Кт 08-8.

Списание расходов на НИОКР на расходы по обычным видам деятельности должно производиться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение получен

ных результатов от выполнения указанных работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации.

Организациям предоставлено право самостоятельно определять срок списания расходов на НИОКР исходя из ожидаемого срока полезного использования полученных результатов НИОКР, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более 5 лет. Кроме того, указанный срок полезного использования не может превышать срок деятельности организации.

Списание расходов по каждой выполненной НИОКР производится одним из следующих способов:

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

В течение отчетного года списание расходов по НИОКР на расходы по обычным видам деятельности осуществляется равномерно в размере $1/12$ годовой суммы независимо от применяемого способа списания расходов.

При использовании **линейного способа** списание расходов на НИОКР осуществляется равномерно в течение принятого срока полезного использования.

Пример

Расходы организации на выполнение НИОКР составили 120 000 руб. Ожидаемый срок использования результатов НИОКР — 5 лет.

При использовании линейного способа в среднем за один год организация может списывать на расходы по обычным видам деятельности 24 000 руб. (120 000 руб./5 лет).

В течение одного отчетного года организация может ежемесячно списывать $1/12$ годовой суммы, т. е. 2000 руб. (24 000 руб./12 мес).

При использовании **способа списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг)** определение подлежащей списанию в отчетном периоде суммы расходов на НИОКР производится исходя из количественного показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения общей суммы расходов по конкретной НИОКР и всего предполагаемого объема продукции (работ, услуг) за весь срок применения результатов данной НИОКР.

Пример

Расходы организации на выполнение НИОКР составили 120 000 руб. Ожидаемый срок использования результатов НИОКР — 5 лет.

Предполагаемый объем выпуска продукции за весь ожидаемый срок использования результатов НИОКР, установленный организацией, равен 400 000 ед.

Фактический выпуск продукции за 5 лет срока использования результатов НИОКР составил в первый год 100 000 ед., во второй год — 80 000 ед., в третий год — 60 000 ед., в четвертый год — 90 000 ед., в пятый год — 70 000 ед.

1-й год — $120\,000 \text{ руб.} \times 100\,000 \text{ ед.} / 400\,000 \text{ ед.} = 30\,000 \text{ руб.}$

2-й год — $120\,000 \text{ руб.} \times 80\,000 \text{ ед.} / 400\,000 \text{ ед.} = 24\,000 \text{ руб.}$

3-й год — $120\,000 \text{ руб.} \times 60\,000 \text{ ед.} / 400\,000 \text{ ед.} = 18\,000 \text{ руб.}$

4-й год — $120\,000 \text{ руб.} \times 90\,000 \text{ ед.} / 400\,000 \text{ ед.} = 27\,000 \text{ руб.}$

5-й год — $120\,000 \text{ руб.} \times 70\,000 \text{ ед.} / 400\,000 \text{ ед.} = 21\,000 \text{ руб.}$

Выбранный организацией способ списания расходов по НИОКР подлежит отражению в учетной политике организации.

Операции по списанию расходов на НИОКР отражаются следующими записями.

Основные корреспонденции по учету списания расходов на НИОКР

Содержание операций	Дебет	Кредит
Списана часть расходов на НИОКР, результаты которых используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг)	20	04-2
Списана часть расходов на НИОКР, результаты которых используются для управленческих нужд организации	26	04-2

Если организация прекратит использование результатов конкретной НИОКР при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации или считает, что не получит экономические выгоды в будущем от их применения, то оставшаяся сумма расходов по такой НИОКР, не отнесенная на расходы по обычным видам деятельности, списывается следующим образом:

- оставшаяся сумма расходов по такой НИОКР, не отнесенная на расходы по обычным видам деятельности, подлежит списанию на прочие расходы отчетного периода на дату принятия решения о прекращении использования результатов данной работы: Дт 91 ? Кт 04-2.

Глава 5

Учет процесса снабжения и материально-производственных запасов

5.1. Расчеты с поставщиками и подрядчиками

Поставщики — организации, поставляющие предприятию производственные ресурсы и товары.

Подрядчики — организации, выполняющие для предприятия определенные виды работ (услуг).

Расчеты с поставщиками (подрядчиками) осуществляются на основании заключенных между организацией и поставщиками (подрядчиками) *Договоров*. Основным документом при расчетах с поставщиками и подрядчиками для расчета по НДС является *Счет-фактура*. Все счета-фактуры в хронологическом порядке регистрируются в *Журнале учета полученных счетов-фактур*, а затем в *Книге покупок*.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведут на счете **60 «Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками»** — активно-пассивный.

Начальное сальдо (по дебету) — размер задолженности поставщиков и подрядчиков перед организацией по выданным им авансам под поставку продукции (работ, услуг) на начало отчетного периода.

Начальное сальдо (по кредиту) — размер задолженности организации перед поставщиками и подрядчиками на начало отчетного периода.

Кредитовый оборот — стоимость приобретенных товарно-материальных ценностей, работ, услуг.

Дебетовый оборот — оплата счетов, а также суммы авансов и предоприительной оплаты.

Конечное сальдо (по дебету) — размер задолженности поставщиков и подрядчиков перед организацией по выданным им авансам под поставку продукции (работ, услуг) на конец отчетного периода.

Конечное сальдо (по кредиту) — размер задолженности организации перед поставщиками и подрядчиками на конец отчетного периода.

На счете 60 учитываются расчеты.

1. За полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк.
2. За товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков и подрядчиков не поступили, т. е. так называемые неотфактурованные поставки.
3. За излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке — когда фактическое количество поступивших ценностей превышает количество, указанное в расчетных документах поставщиков.
4. За полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта).
5. За все виды услуг связи и т. д.

Учет на счете 60 ведется **методом начисления**, т. е. все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются независимо от времени оплаты.

Учет по счету 60 осуществляется в журнале-ордере № 6. В данном регистре синтетический и аналитический учет совмещены. Аналитические счета открываются на каждого поставщика и подрядчика отдельной строкой.

Кроме того, на счете 60 учитывают **расчеты по авансам, выданным** под поставку материальных ценностей либо под выполнение работ. Для этого на счете 60 открывается отдельный субсчет «Расчеты по авансам выданным». Аналитический учет по субсчету ведется по каждому дебитору.

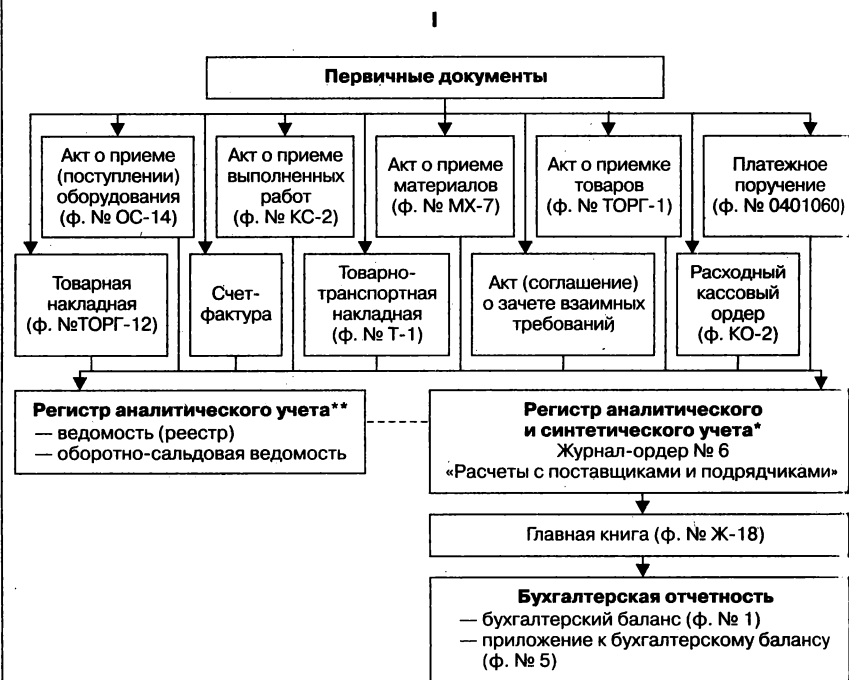
Если в обеспечение своей задолженности организация поставщику или подрядчику выдает собственный вексель, то для учета такой задолженности к счету 60 открывается отдельный субсчет «Векселя выданные».

Основные корреспонденции по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Приняты к оплате счета поставщиков за приобретенные у них материальные ценности	07, 08, 10, 15, 41	60
Приняты к оплате счета подрядчиков за выполненные ими работы, оказанные услуги	20, 23, 25, 26, 44	60

Содержание операций	Дебет	Кредит
Учен НДС, подлежащий уплате поставщику (подрядчику).	19	60
Налоговый вычет по НДС	68	19
Продъявлены претензии поставщикам или подрядчикам за обнаруженную при приемке ценностей, работ недостачу сверх норм естественной убыли, несоответствие цен, ошибки в отгрузочных документах, нарушение условий договоров и т. д.	76-2	60
Оплачены счета поставщиков, подрядчиков	60	50, 51, 52, 55
Произведен взаимозачет задолженностей (если поставщик является одновременно и покупателем продукции (работ, услуг) данной организации)	60	62
Описана задолженность перед поставщиком (подрядчиком) в связи с истечением срока исковой давности (3 года)	60	91-1
Выдан аванс поставщику (подрядчику)	60 субсчет «Расчеты по авансам выданным»	50, 51, 52
Принят к вычету НДС с аванса	68	60 субсчет «Расчеты по авансам выданным»
Приходованы материальные ценности, в счет оплаты которых ранее был перечислен аванс	08, 10, 20, 26, 41	60
Учен НДС, подлежащий уплате поставщику (подрядчику)	19	60
Налоговый вычет по НДС	68	19
Чтен аванс	60	60 субсчет «Расчеты по авансам выданным»
Восстановлен НДС, принятый к вычету после перечисления аванса	68	60 субсчет «Расчеты по авансам выданным»
Возвращены поставщиками (подрядчиками) неиспользованные суммы авансов	50, 51, 52	60 субсчет «Расчеты по авансам выданным»
Выдан поставщику (подрядчику) собственный вексель	60	60 субсчет «Векселя выданные»

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 60
«Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**



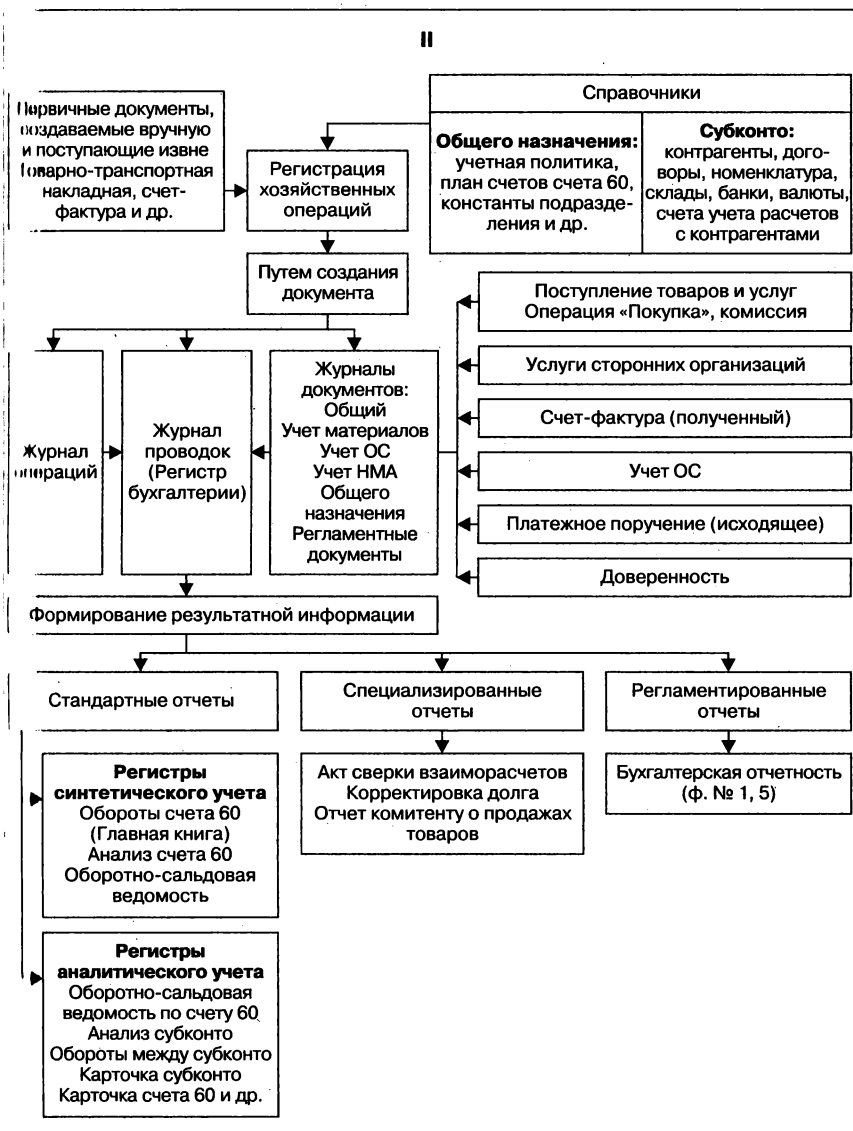
* В том случае, когда на предприятии совершается небольшое количество операций с поставщиками и подрядчиками, аналитический и синтетический учет ведется в Ж-О № 6

** Если на предприятии большое количество операций с поставщиками и подрядчиками, то аналитический и синтетический учет ведутся в разных регистрах.

Содержание операций	Дебет	Кредит
Погашен собственный вексель, ранее выданный поставщику (подрядчику)	60 субсчет «Векселя выданные»	50, 51, 52, 55

Регистр аналитического и синтетического учета – журнал-ордер № 6

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 60 (Главная



«главная»), анализ счета 60, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистры аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 60, анализ счета 60 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 60, карточка счета 60 по субконто и др.

5.2. Учет производственных запасов

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов», утвержденным Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н (ПБУ 5/01), в бухгалтерском учете в качестве материально-производственных запасов принимаются активы, одновременно отвечающие следующим условиям:

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

Основная часть материально-производственных запасов используется в качестве предметов труда в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

Классификация материалов

1. По экономическому содержанию:

- сырье и основные материалы;
- вспомогательные материалы;
- покупные полуфабрикаты;
- возвратные отходы;
- топливо;
- тара и тарные материалы;
- запасные части;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности.

Сырье представляет собой изначальный продукт, не подвергавшийся первичной обработке. К нему относятся сельскохозяйственная продукция (молоко, сахарная свекла и пр.) и продукция добывающей промышленности (руда, уголь, газ и др.).

Основные материалы — это продукты обрабатывающей промышленности, получаемые в процессе обработки исходного сырья (металл, подсолнечное масло, сахар и т. п.)

Вспомогательные материалы служат для придания определенных качеств новому продукту (краски в машиностроении, лаки в мебельной промышленности и пр.) Могут применяться в целях обеспечения нормальных условий процесса производства (отопления, освещения),

содержания в порядке и обслуживания производственного оборудования (смазочные и обтирочные материалы) и т. п. В разных отраслях промышленности в зависимости от выполняемой роли и расхода одни и те же материалы рассматриваются как основные или как вспомогательные.

Покупные полуфабрикаты или собственного производства (чугун, пряжа и пр.) — это тоже материалы, подвергшиеся определенной обработке, но не воплотившиеся еще в готовую продукцию. Их удельный вес в составе производственных запасов определяется уровнем специализации производства.

Возвратные отходы — материалы, оставшиеся после использования, утратившие полностью или частично свои исходные потребительские качества (лоскуты тканей в швейной промышленности, обрезки металла в машиностроении и т. п.)

Топливо как вид производственных запасов используется для технологических целей в качестве двигательной энергии или на хозяйственные нужды. При этом не имеет никакого значения, в каком виде оно потребляется: в твердом, жидком или газообразном.

Тара и тарные материалы к производственному процессу изготовления продукции не имеют никакого отношения, но, способствуя сохранности материалов при хранении и транспортировке, обеспечивают более высокие качественные характеристики сырья и материалов в процессе их использования, а также готовой продукции при ее продаже.

Запасные части предназначены для ремонта и замены износившихся узлов и деталей активной части основных средств — машин и оборудования.

Инвентарь, инструменты и хозяйственные принадлежности скорее рассматриваются не как предметы труда, а как средства труда. Это определяет особенности не только организации их учета в процессе заготовления и постановки на баланс, но и погашения первоначальной стоимости.

2. По физико-химическому составу:

- твердые (уголь, металл);
- жидкие (краска, горючее);
- газообразные (газ).

Оценка производственных запасов

При приобретении производственные запасы учитываются либо по фактической себестоимости, либо по учетным ценам.

<p align="center">Приобретенные за плату</p>	<p align="center">Созданные самой организацией</p>	<p align="center">Внесенные в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации</p>	<p align="center">Полученные организацией по договору дарения (безвозмездно)</p>	<p align="center">Полученные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами</p>
<p>Сумма фактических затрат организации на приобретение за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ)</p> <p>В фактические затраты на приобретение включаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> – стоимость производственных запасов по договорным ценам – транспортно-заготовительные расходы – расходы по доведению производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях (затраты по переработке, обработке, доработке и улучшению технических характеристик приобретенных запасов, не связанные с производственным процессом) <p>Не включаются в фактические затраты на приобретение производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением производственных запасов</p>	<p>Фактические затраты, связанные с производством этих производственных запасов</p>	<p>Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками организации)</p>	<p>Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету</p>	<p>Устанавливается исходя из стоимости обмениваемого имущества, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей</p>

Учет производственных запасов по фактической себестоимости. Этот способ целесообразно использовать организациям, у которых небольшая номенклатура используемых материалов, небольшое количество поставок материалов и все данные для формирования фактической себестоимости материалов поступают в бухгалтерию одновременно.

Если производственные запасы учитываются по фактической себестоимости, все затраты, связанные с их приобретением, должны отражаться непосредственно на счете 10 «Материалы».

Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре.

Оценка материально-производственных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

Учет производственных запасов по учетным ценам. Этот способ учета производственных запасов целесообразно использовать тем организациям, у которых значительная номенклатура используемых материалов и документы, необходимые для формирования фактической себестоимости производственных запасов, могут поступать в бухгалтерию не одновременно, а с разрывом во времени.

Учет производственных запасов по учетным ценам организуют с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету МПЗ, в качестве учетных цен на материалы применяются:

- а) договорные цены. В этом случае другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных расходов;
- б) фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года). В этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов текущего месяца и их учетной ценой учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов;
- в) планово-расчетные цены. В этом случае отклонения договорных цен от планово-расчетных учитываются в составе транспортно-

заготовительных расходов. Планово-расчетные цены разрабатываются и утверждаются организацией применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих материалов. Они предназначены для использования внутри организации;

- г) средняя цена группы материалов. В этом случае разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе транспортно-заготовительных расходов. Средняя цена группы — разновидность планово-расчетной цены. Она устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров материалов путем объединения в один номенклатурный номер нескольких размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах.

Порядок определения учетных цен должен быть закреплен в учетной политике организации.

Учет транспортно-заготовительных расходов. К транспортно-заготовительным расходам, связанным с приобретением производственных запасов, относятся:

- расходы по транспортировке и хранению материалов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены производственные запасы;
- расходы по таре;
- затраты на оплату работникам командировочных расходов, непосредственно связанных с покупкой и доставкой производственных запасов;
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых приемкой, хранением и отпуском производственных запасов;
- таможенные пошлины и иные платежи, связанные с импортом производственных запасов;
- недостачи и потери от порчи производственных запасов в пути в пределах норм естественной убыли;
- прочие расходы, связанные с приобретением производственных запасов.

Транспортно-заготовительные расходы можно учитывать одним из следующих способов:

1. Включать в фактическую себестоимость производственных запасов (т. е. учитывать эти расходы на том же субсчете счета 10, что и сами производственные запасы).

Этот способ целесообразно использовать в организациях с небольшой номенклатурой материалов. При этом способе транспортно-заготовительные расходы списываются на счета по учету затрат вместе со стоимостью материалов, переданных в производство.

2. Отражать на отдельном субсчете счета 10 (например, на субсчете 10-12 «Транспортно-заготовительные расходы»).

В этом случае списание транспортно-заготовительных расходов происходит следующим образом. Бухгалтеру необходимо определить:

- процент транспортно-заготовительных расходов, подлежащих списанию;
- сумму транспортно-заготовительных расходов, которая должна быть списана.

Процент транспортно-заготовительных расходов (ТЗР), подлежащих списанию, определяется по формуле:

$$\% \text{ ТЗР} = \frac{\text{Остаток ТЗР на начало месяца} + \text{Общая } \Sigma \text{ ТЗР за предыдущий месяц}}{\text{Стоимость материалов на начало месяца} + \text{Стоимость материалов, поступивших за месяц}} \times 100\%.$$

Сумма ТЗР, которая должна быть списана, рассчитывается так:

$$\% \text{ ТЗР, которая должна быть списана} = \text{Стоимость материалов, отпущенных в производство} \times \% \text{ ТЗР, подлежащих списанию}.$$

3. Учитывать на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Этот способ могут применять только организации, которые приходят материалы по учетным ценам.

Организация выбирает любой из перечисленных способов учета транспортно-заготовительных расходов. Выбор следует отразить в учетной политике.

Порядок определения стоимости **отпущенных** материалов зависит от применяемого варианта их оценки при поступлении — по фактической себестоимости или учетным ценам.

При оценке производственных запасов по фактической себестоимости заготовления их списание производится одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы (*specific identification method*);
- по средней себестоимости (*average cost*);
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов — метод ФИФО (*first in — first out*).

Порядок списания производственных запасов должен быть установлен в учетной политике предприятия. При этом по каждому виду производственных запасов могут применяться различные методы списания.

Оценка МПЗ при отпуске в производство

<p>Метод себестоимости каждой единицы — основан на индивидуальной оценке производственных запасов. Прежде всего относится к запасам, используемым организацией в особом порядке (драгоценным металлам, драгоценным камням и т. п.) и запасам, которые не могут обычным образом заменять друг друга. Единица таких материалов, как правило, уникальна, т. е. существует в единственном экземпляре. В большинстве случаев такие материалы являются весьма дорогостоящими</p>	<p>Метод средней себестоимости — при данном методе определяется средняя себестоимость единицы материалов, затем средняя себестоимость единицы умножается на общее количество списанных производственных запасов</p>	<p>Метод ФИФО — предполагает первоочередное списание производственных запасов по себестоимости партий в порядке их поступления, с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. Данный метод рекомендуется применять при снижении рыночных цен</p> <p>На себестоимость будут отнесены производственные запасы по ценам первых по времени закупок (по наиболее высоким ценам), тогда как остаток ценностей на складе будет оценен по ценам последних по времени закупок, которые были сделаны по более низким ценам</p>
---	--	--

В случае оценки производственных запасов по учетным ценам фактическая себестоимость отпуска представляет собой сумму их учетной стоимости и величины отклонений, приходящиеся на списанные ресурсы.

Порядок списания отклонений в стоимости производственных запасов. Дебетовое сальдо по счету 16 списывается в конце отчетного месяца на те счета, на которые были списаны израсходованные или проданные материально-производственные запасы, пропорционально стоимости материально-производственных запасов, отпущенных в производство или проданных покупателям.

Сумма отклонений, подлежащая списанию, рассчитывается по формуле

$$\frac{\text{Дт сальдо по сч. 16 на начало месяца} + \text{Оборот по Дт сч. 16 за месяц}}{\text{Сальдо по Дт сч. 10 на начало месяца} + \text{Оборот по Дт сч. 10 за месяц}} \times \\ \times \text{Оборот по Кт сч. 10 за месяц} = \Sigma \text{отклонений.}$$

Кредитовое сальдо по счету 16 сторнируется в конце отчетного месяца в корреспонденции с теми счетами, на которые были списаны материально-производственные запасы, пропорционально стоимости материально-производственных запасов, отпущенных в производство или проданных покупателям.

Сумма отклонений, подлежащая списанию, рассчитывается по формуле

$$\frac{\text{Кт сальдо по сч. 16 на начало мес.} + \text{Оборот по Кт сч. 16 за месяц}}{\text{Сальдо по Дт сч. 10 на начало мес.} + \text{Оборот по Дт сч. 10 за месяц}} \times \\ \times \text{Оборот по Кт сч. 10 за месяц} = \Sigma \text{отклонений.}$$

Документальное оформление движения производственных запасов

Производственные запасы поступают от поставщиков, подотчетных лиц, от списания пришедших в негодность основных средств и собственно го производства.

Для получения материалов со склада поставщиков экспедитору выдают *доверенность* (ф. № М-2 или М-2а), в которых указывают перечень материалов, подлежащих получению.

Принятые грузы экспедитор доставляет на склад организации и сдает заведующему складом, который проверяет соответствие количества и качества материала данным счета поставщика. Принятые кладовщиком материалы оформляют *приходными ордерами* (ф. № М-4). Приходный ордер подписывают заведующий складом и экспедитор.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствуют данным счета поставщика, приемку материалов производит комиссия и оформляет *акт о приемке материалов* (ф. № М-7), который служит основанием для предъявления претензии поставщику.

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют *товарно-транспортную накладную*, получаемую от грузоотправителя.

Поступление на склад материалов собственного изготовления, отходов производства и т. д. оформляют *требованиями-накладными* (ф. № М-11), которые выписывают цехи-сдатчики в двух экземплярах. Материалы,

полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходятся на основании *акта об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений* (ф. № М-35).

Подотчетные лица приобретают материалы в организациях торговли, у других организаций, у физических лиц за наличные деньги. Документами, подтверждающими стоимость приобретенных материалов, являются *товарные чеки, счета магазинов, квитанции к приходному кассовому ордеру, акты* или *справки* о покупке у населения или на рынке, которые прикладываются к авансовому отчету.

Материалы отпускают со склада организации на производственное потребление, хозяйственные нужды, на сторону, для переработки и в порядке реализации излишних и неликвидных запасов.

Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды ежедневно, оформляют *лимитно-заборными картами* (ф. № М-8). Один экземпляр *лимитно-заборной карты* вручают цеху-получателю, другой — складу. Отпуск материалов со складов производят в пределах установленного лимита. Лимиты устанавливаются отделом снабжения или другими подразделениями на основе норм расхода материалов. Сверхлимитный отпуск материалов и замену одного материала другим (при отсутствии материала на складе) оформляют выпиской отдельного *требования-накладной* на замену (дополнительный отпуск материалов).

Если материалы со склада отпускаются нечасто, то их отпуск оформляют *требованиями-накладными* (ф. № М-11) на отпуск материалов, которые выписываются цехом-получателем в двух экземплярах: первый, с распиской кладовщика, остается в цехе, второй, с распиской получателя, — у кладовщика.

Сдача подразделениями на склад материалов оформляется *накладными на внутреннее перемещение материалов* в случаях, когда:

- продукция, изготовленная подразделениями организации, используется для внутреннего потребления в организации или для дальнейшей переработки;
- осуществляется возврат подразделениями организации на склад или цеховую кладовую;
- производится сдача отходов, образующихся в процессе производства продукции (выполнения работ), а также сдача брака;
- осуществляется сдача материалов, полученных от ликвидации (разборки) основных средств;
- других аналогичных случаях.

Операции по передаче материалов из одного подразделения организации в другое оформляются также накладными на внутреннее перемещение материалов.

Отпуск материалов сторонним организациям или структурным подразделениям организации оформляют *накладными на отпуск материалов на сторону* (ф. № М-15), которые выписывает отдел снабжения в двух экземплярах на основании нарядов, договоров и других документов.

При перевозке материалов автотранспортом вместо накладной применяют *товарно-транспортную накладную*.

Списание материалов оформляют *актом на списание материалов*, который составляется специально созданной комиссией, с участием материально ответственного лица.

Для хранения производственных запасов в организациях создаются склады. Каждому складу присваивается постоянный номер, который указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада.

На складах материальные запасы размещаются по секциям, а внутри них по группам, типо- и сорто-размерам на стеллажах, полках, ячейках, в ящиках, контейнерах, мешках и другой таре и в штабелях. К месту хранения запасов, как правило, прикрепляется ярлык, а на ячейках (ящиках) делаются надписи с указанием наименования материала, его отличительных признаков (марка, артикул, размер, сорт и т. п.), номенклатурного номера, единицы измерения и цены.

Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом, являющийся материально ответственным лицом, которого принимают на работу, как правило, по согласованию с главным бухгалтером организации.

Учет движения и остатков материалов осуществляют в *карточках учета материалов* (ф. № М-17). На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку, поэтому учет называют **сортовым учетом** и осуществляют его только в натуральном выражении. Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (приходных ордеров, требований-накладных) в день совершения операций. После каждой записи выводят остаток материалов.

Ведение учета материалов допускается также в *книге учета материалов*. В книгах на каждый номенклатурный номер открывается лицевой счет. Лицевые счета нумеруются в том же порядке, что и карточки. Для каждого лицевого счета выделяется страница (лист) или необходимое количество листов. В каждом лицевом счете заполняются рек-

визиты, указанные в карточках учета материалов. В начале или конце книги помещается оглавление лицевых счетов с указанием номеров лицевых счетов, наименований ценностей с их отличительными признаками и количества листов в книге. Книги должны быть прошнурованы и пронумерованы, количество листов заверено подписью главного бухгалтера и печатью.

На складах может применяться также и **партионный способ** учета материалов. Основным документом в данном случае будет являться партионная карта, составляемая в двух экземплярах.

Первичные документы после записи их данных в карточки учета передают в бухгалтерию. Сдачу документов оформляют реестром, в котором указывают наименование и номера сдаваемых документов.

Учет материалов в бухгалтерии. В соответствии с Методическими указаниями по учету МПЗ аналитический учет материалов в бухгалтерии осуществляется на основе использования оборотных ведомостей — оборотный метод (количественно-суммовой) или сальдовым методом.

При использовании оборотных ведомостей применяют два варианта учета материалов.

1. При первом варианте в бухгалтерии открывают на каждый вид и сорт материалов *карточки аналитического учета*, в которых записывают на основании первичных документов операции по поступлению и расходу материалов. Эти карточки отличаются от карточек складского учета лишь тем, что учет материалов в них ведут не только в натуральном, но и в денежном выражении. По окончании месяца по итоговым данным всех карточек составляют количественно-суммовые *оборотные ведомости материалов* по каждому складу и подразделению. В каждой оборотной ведомости выводят итоги сумм по каждой странице, группам материалов, субсчетам, синтетическим счетам и общий итог по складу или подразделению. На основе указанных оборотных ведомостей составляют сводную оборотную ведомость по организации в целом. Сводные оборотные ведомости сверяют с данными синтетического учета.
2. При втором варианте все приходные и расходные документы сортируют по номенклатурным номерам и в конце месяца подсчитанные по документам итоговые данные о поступлении и расходе каждого вида материалов записывают в *оборотные ведомости*, составляемые в натуральном и денежном выражениях по каждому складу отдельно в разрезе соответствующих синтетических сче

тов и субсчетов. На основании указанных оборотных ведомостей составляют сводные оборотные ведомости. При втором варианте трудоемкость учета значительно уменьшается, поскольку отпадает необходимость ведения карточек аналитического учета.

При сальдовом методе в качестве регистров аналитического учета используются карточки складского учета материалов, ведущиеся на складах. Ежедневно или в другие установленные сроки работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей и карточках складского учета и подтверждает их своей подписью на самих карточках. В конце месяца заведующий складом, а в отдельных случаях работник бухгалтерии переносит количественные данные об остатках на 1-е число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек складского учета в сальдовую ведомость (без оборотов прихода и расхода).

После проверки и визирования работником бухгалтерии сальдовую ведомость передают в бухгалтерию, где остатки материалов таксируют по твердым учетным ценам и выводят их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу.

На основании указанных сальдовых ведомостей составляют сводную сальдовую ведомость, в которую переносят итоги сальдовых ведомостей складов и подразделений по группам материалов, субсчетам, синтетическим счетам, складам, подразделениям. Сальдовые ведомости и сводные сальдовые ведомости ежемесячно сверяются с данными синтетического учета материалов.

Для обобщения и группировки информации о движении материалов используют *ведомости движения материалов* (накопительные ведомости). Они составляются по каждому складу (подразделению) отдельно по приходу и расходу материалов, и учет в них может осуществляться по фактической себестоимости материалов или их учетным ценам. По окончании месяца в ведомостях подсчитывают итоги оборотов за месяц в разрезе групп материалов по субсчетам и синтетическим счетам по каждому складу или подразделению.

Итоговые данные ведомостей движения материалов ежемесячно переносят в сводную ведомость движения материалов, в которой приводятся также сведения об остатках материалов на начало и конец месяца в разрезе групп материалов по соответствующим синтетическим счетам и субсчетам.

Данные сводной ведомости движения материалов и накопительных ведомостей ежемесячно сверяются с показателями аналитического учета, т. е. с оборотными и сальдовыми ведомостями.

Схемы движения бухгалтерской информации по счету 10 «Материалы» по журнально-ордерной и автоматизированной формам бухгалтерского учета

I

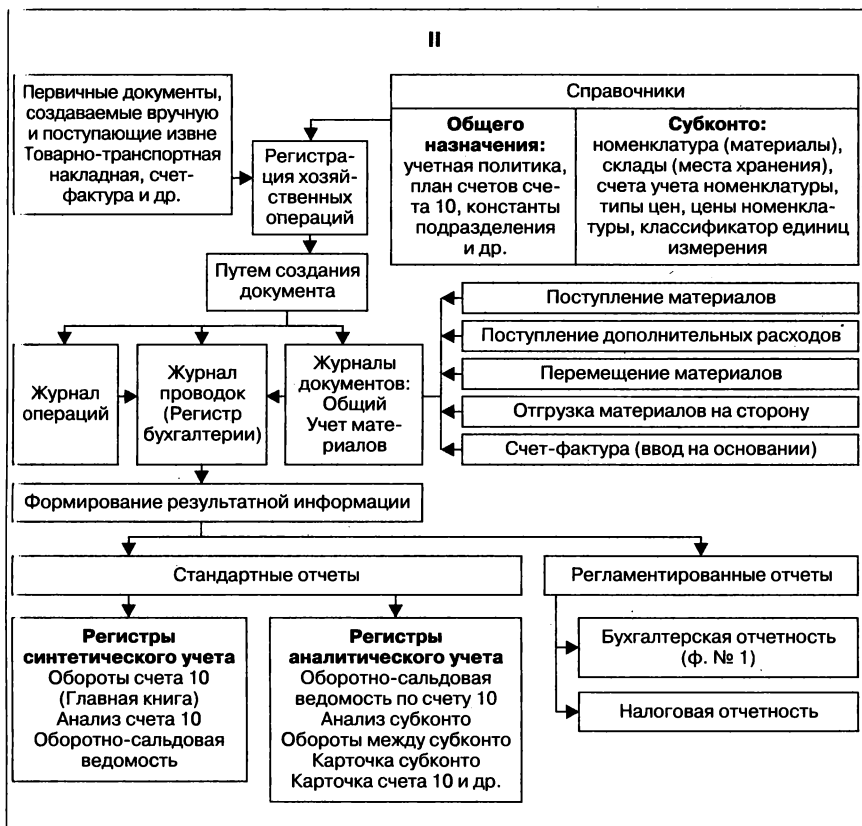


Кроме сводной ведомости движения материалов, организация может составлять *ведомость распределения (ведомость расхода) материалов*, в которой указывают корреспондирующие счета и субсчета по каждому направлению расхода материалов (в стоимостной оценке). В ведомости указывают транспортно-заготовительные расходы или отклонения между покупной стоимостью материалов и их учетной ценой.

Синтетический учет производственных запасов ведут на синтетических счетах 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Для учета наличия и движения, принадлежавших организации материалов в плане счетов предназначен счет **10 «Материалы»** — активный.

Начальное сальдо (по дебету) — наличие материалов на начало отчетного периода.



Дебетовый оборот — поступление материалов.

Кредитовый оборот — выбытие материалов.

Конечное сальдо (по дебету) — остаток материалов на конец отчетного периода.

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»;
 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;
 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Основные корреспонденции по счету 10 «Материалы»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Оприходованы материалы от поставщиков и прочих кредиторов по фактической себестоимости	10	60, 76
Оприходованы материалы от подотчетного лица по фактической себестоимости	10	71
Учен НДС по затратам, непосредственно связанным с приобретением материалов	19	60, 76, 71
Налоговый вычет по НДС	68	19
Оприходованы материалы, изготовленные основным (вспомогательным) производством организации	10	20, 23
Оприходованы материалы, внесенные учредителями в качестве вклада в уставный капитал	10	75-1
Оприходованы материалы, полученные безвозмездно	10	98-2
Оприходованы материалы, полученные в результате разборки основного средства	10	91-1
Списаны материалы на нужды основного (вспомогательного, обслуживающего и др.) производства	20, 23, 29	10
Списана стоимость материалов, использованных для собственных нужд организации	25, 26	10
Использованы материалы на строительство объекта, осуществляемого хозяйственным способом	08	10
Списана стоимость материалов, использованных в процессе продажи продукции (товаров)	44	10
Списана себестоимость проданных материалов	91-2	10

Регистром синтетического учета служит журнал-ордер № 10, 10/1, регистрами аналитического учета являются карточки учета материалов, оборотные и сальдовые ведомости.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 10 (Главная книга), анализ счета 10, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 10, анализ счета 10 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 10, карточка счета 10 по субконто и др.

При синтетическом учете материальных ценностей по учетным ценам дополнительно используют счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» предназначен для учета заготовления и приобретения материальных ценностей.

В дебет счета 15 относят фактическую (покупную) стоимость поступивших материальных ценностей.

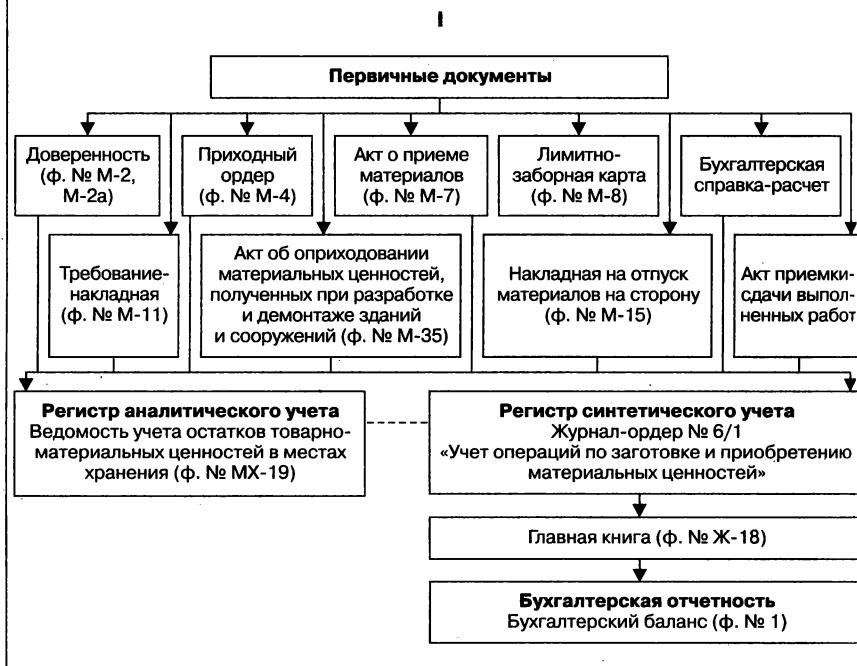
Прочие расходы, связанные с покупкой производственных запасов, также отражаются по дебету счета 15.

Каждый вид расходов должен быть четко отнесен к каждой конкретной партии производственных запасов. Поэтому аналитический учет

Основные корреспонденции по счетам 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражена фактическая себестоимость материалов	15	60, 71, 76
Отражены транспортные расходы по приобретению запасов	15	60, 76
Отражены расходы по оплате информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением запасов	15	60, 76
Отражены расходы по оплате услуг посреднической организации по приобретению запасов	15	60, 76
Учен НДС по оприходованным запасам	19	60, 76
Налоговый вычет по НДС	68	19
Оприходованы производственные запасы на склад по учетным ценам	10	15
Списано превышение учетной цены материалов над их фактической себестоимостью (экономия)	15	16
Списано превышение фактической себестоимости запасов над их учетной ценой (перерасход)	16	15
Списано отклонение в стоимости материалов	20, 23, 25, 26, 44	16
Списано отклонение в стоимости проданных материалов	91-2	16
Сторнировано отклонение в стоимости материалов	20, 23, 25, 26, 44	16
Сторнировано отклонение в стоимости проданных материалов	91-2	16

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 15
«Заготовление и приобретение материальных ценностей»
по журнально-ордерной и автоматизированной
формам бухгалтерского учета**



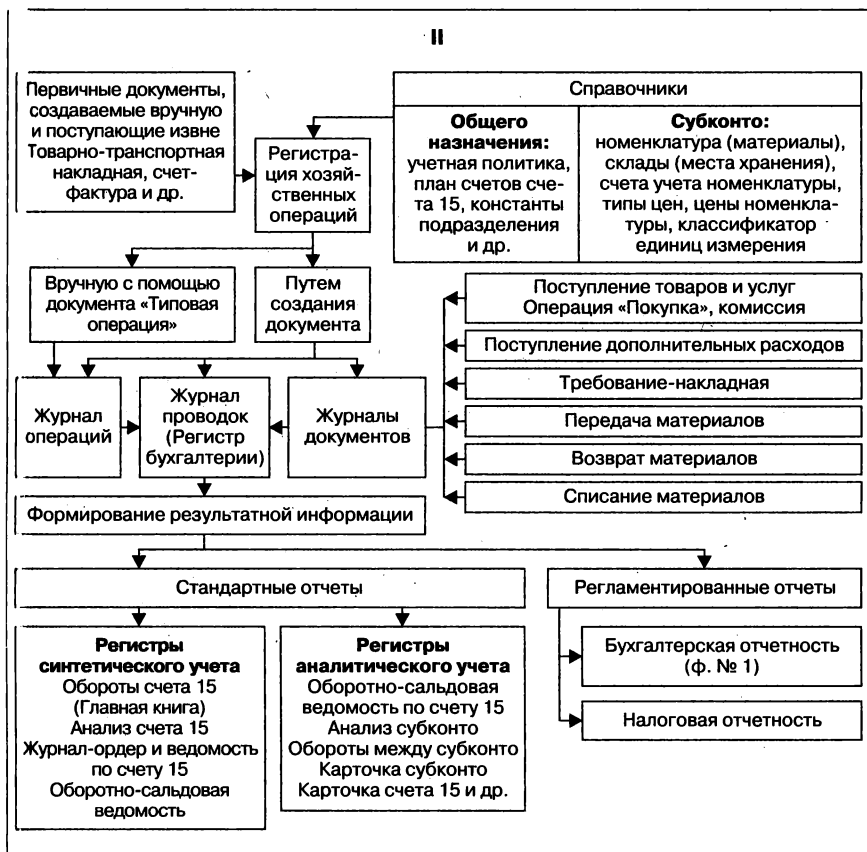
по счету 15 целесообразно организовать по отдельным наименованиям запасов и местам их нахождения.

Запись по кредиту счета 15 делается при оприходовании производственных запасов на склад по учетным ценам.

Разница (отклонение) между учетной ценой производственных запасов и их фактической себестоимостью списывается на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Если учетная цена запасов превысила их фактическую себестоимость, то на сумму превышения делается запись в кредит счета 16. Если учетная цена запасов оказалась меньше их фактической себестоимости, делается запись в дебит счета 16.

Дебетовое сальдо по счету 16 списывается в конце отчетного месяца на те счета, на которые были списаны израсходованные или проданные материально-производственные запасы, пропорционально стоимости



материально-производственных запасов, отпущенных в производство или проданных покупателям (расчет по формуле).

Кредитовое сальдо по счету 16 сторнируется в конце отчетного месяца в корреспонденции с теми счетами, на которые были списаны материально-производственные запасы, пропорционально стоимости материально-производственных запасов, отпущенных в производство или проданных покупателям (расчет по формуле).

Аналитический учет по счету 16 ведут по группам производственных запасов с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений.

Учет материалов в пути и неотфактурованных поставок

Если в отчетном месяце в организацию поступили расчетные и отгрузочные документы на материалы, но сами ценности не поступили, то

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 16
«Отклонение в стоимости материальных ценностей»
по журнально-ордерной и автоматизированной
формам бухгалтерского учета**

I



такие материалы подлежат учету как материалы в пути. Стоимость материалов на конец месяца оставшихся в пути или не вывезенных со склада поставщика отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (без оприходования этих материалов на склад). В начале следующего месяца эти суммы сторнируются и по поступлении ценностей составляют обычную бухгалтерскую запись по ним.

Пример

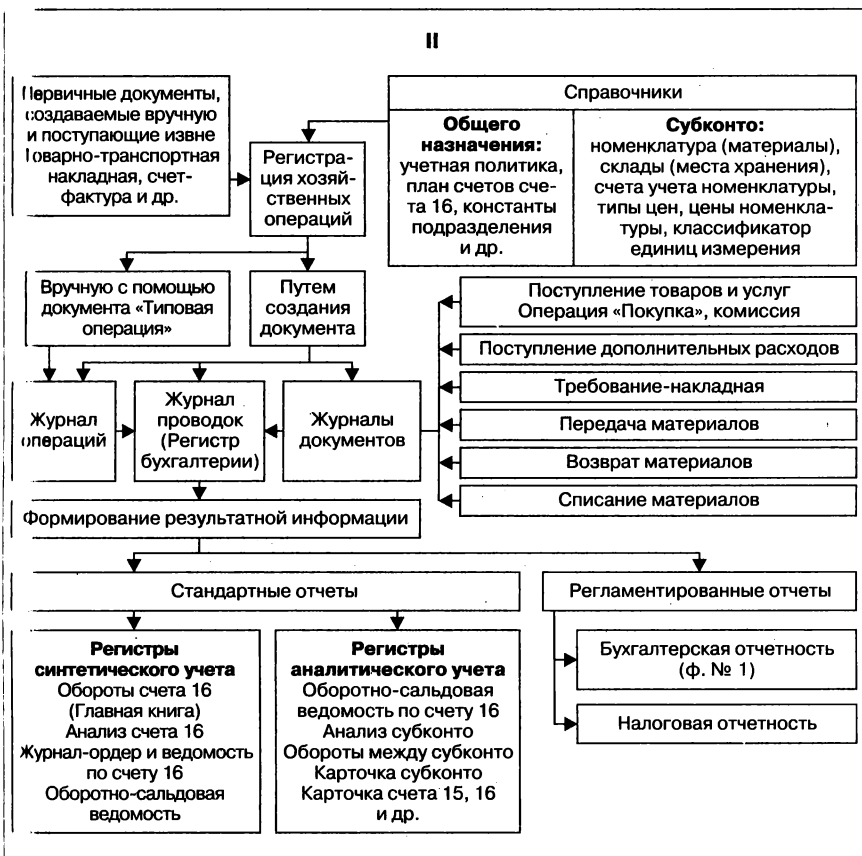
Организацией в отчетном месяце были получены расчетные и отгрузочные документы на непоступившие материалы в сумме 23 600 руб., в том числе НДС 3600 руб. В следующем месяце материалы поступили полностью. При этом бухгалтер составит следующие бухгалтерские записи:

Дт 10 Кт 60 20 000 руб. — в конце отчетного месяца отражаем стоимость материалов согласно расчетным документам поставщика;

Дт 10 Кт 60 — 2000 руб. в начале следующего месяца сторнируется сумма материалов в пути;

Дт 10 Кт 60 20 000 руб. — приняты к учету материалы;

Дт 19 Кт 60 3600 руб. — отражена сумма НДС со стоимости материалов.



Поступающие материалы, не сопровождающиеся платежными документами поставщиков, подлежат отражению в учете как неотфактурованные поставки и приходуются по акту о приемке материалов, составляемому на складе в двух экземплярах. Первый экземпляр акта передают в бухгалтерию, второй — направляют поставщику.

Материалы в этом случае приходят следующим образом:

- если организация ведет учет материалов по учетным ценам — по учетной цене;
- если организация ведет учет материалов по фактической себестоимости — по рыночной цене.

После того как от поставщика поступят сопроводительные документы, стоимость материалов при необходимости корректируется, а расчеты с поставщиком уточняются.

Однако если расчетные документы поступили только в следующем году (после того, как бухгалтерская отчетность за предыдущий год была утверждена), балансовая стоимость материалов не корректируется.

В этом случае необходимо уточнить расчеты с поставщиком, а образовавшуюся разницу учесть следующим образом:

- а) при уменьшении стоимости материальных запасов разница отражается по дебету счетов расчетов и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году);
- б) при увеличении стоимости материальных запасов разница отражается по кредиту счетов расчетов и дебету счета 91 (как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году).

Пример

В ноябре 2010 г. ЗАО «Мечта» получило от поставщика 1000 шт. кирпича. Товаросопроводительные документы на кирпич отсутствовали.

ЗАО «Мечта» учитывает материалы по фактической себестоимости.

Согласно данным, полученным на ближайшей товарно-сырьевой бирже, рыночная стоимость кирпича в ноябре 2010 г. составляла 4,9 руб./шт. (без НДС).

При оприходовании материалов бухгалтер ЗАО «Мечта» сделал запись:

Дт 10-1 Кт 60 — 4900 руб. (4,9 руб. × 1000 шт.) — оприходован кирпич по рыночной цене.

После того как от поставщика были получены сопроводительные документы, выяснилось, что цена кирпича (с учетом расходов на транспортировку) составляет 5,9 руб./шт. (в том числе НДС — 0,9 руб.).

Ситуация 1

Документы от поставщика поступили в декабре 2010 г. Бухгалтер ЗАО «Мечта» должен сделать проводки:

Дт 19 Кт 60 — 900 руб. (0,9 руб. × 1000 шт.) — учтен НДС по оприходованному кирпичу (согласно счету-фактуре, полученному от поставщика);

Дт 10-1 Кт 60 — 100 руб. ((5,9 руб. — 0,9 руб. — 4,9 руб.) × 1000 шт.) — уточнены стоимость кирпича и сумма задолженности перед поставщиком.

Ситуация 2

Документы от поставщика поступили в апреле следующего года, т. е. после того, как бухгалтерская отчетность за 2010 г. уже была утверждена.

Бухгалтер ЗАО «Мечта» должен сделать проводки:

Дт 19 Кт 60 — 900 руб. (0,9 руб. × 1000 шт.) — учтен НДС по оприходованному кирпичу (согласно счету-фактуре, полученному от поставщика);

Дт 91-2 Кт 60 — 100 руб. ((5,9 руб. – 0,9 руб. – 4,9 руб.) × 1000 шт.) —
уточнена сумма задолженности перед поставщиком.

5.3. Учет резервов под снижение стоимости материальных ценностей

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей предназначены для уточнения оценки материальных ценностей, учитываемых как средства в обороте (в активе баланса стоимость этих материальных ценностей отражается за вычетом сумм созданных резервов).

Резерв создается, если текущая рыночная стоимость материальных ценностей оказалась ниже их фактической себестоимости.

Такая ситуация возможна, например, если:

- материальные ценности, находящиеся на балансе организации, физически или морально устарели (пришли в негодность);
- рыночные цены на эти материальные ценности устойчиво снижаются.

Резерв не создается по сырью, материалам и другим материально-производственным запасам, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость готовой продукции (работ, услуг), при изготовлении которой были использованы эти сырье и материалы, превышает ее фактическую себестоимость.

Резервы создаются перед составлением бухгалтерского баланса, как правило годового.

Учет резервов под снижение стоимости материальных ценностей осуществляется с использованием счета **14 «Учет резервов под снижение стоимости материальных ценностей»** — пассивный.

Начальное сальдо (по кредиту) — сумма созданного резерва на начало отчетного периода.

Кредитовый оборот — образование резерва.

Дебетовый оборот — использование резерва.

Конечное сальдо (по кредиту) — сумма созданного резерва на конец отчетного периода.

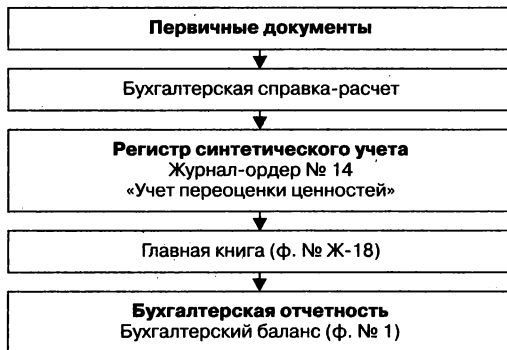
Синтетический учет — журнал-ордер № 10/1.

Аналитический учет ведется по каждому созданному резерву.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 14 (Главная книга), анализ счета 14, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами ана-

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 14
«Учет резервов под снижение стоимости материальных ценностей»
по журнально-ордерной и автоматизированной
формам бухгалтерского учета**

I



литического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 14, анализ счета 14 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 14, карточка счета 14 по субконто и др.

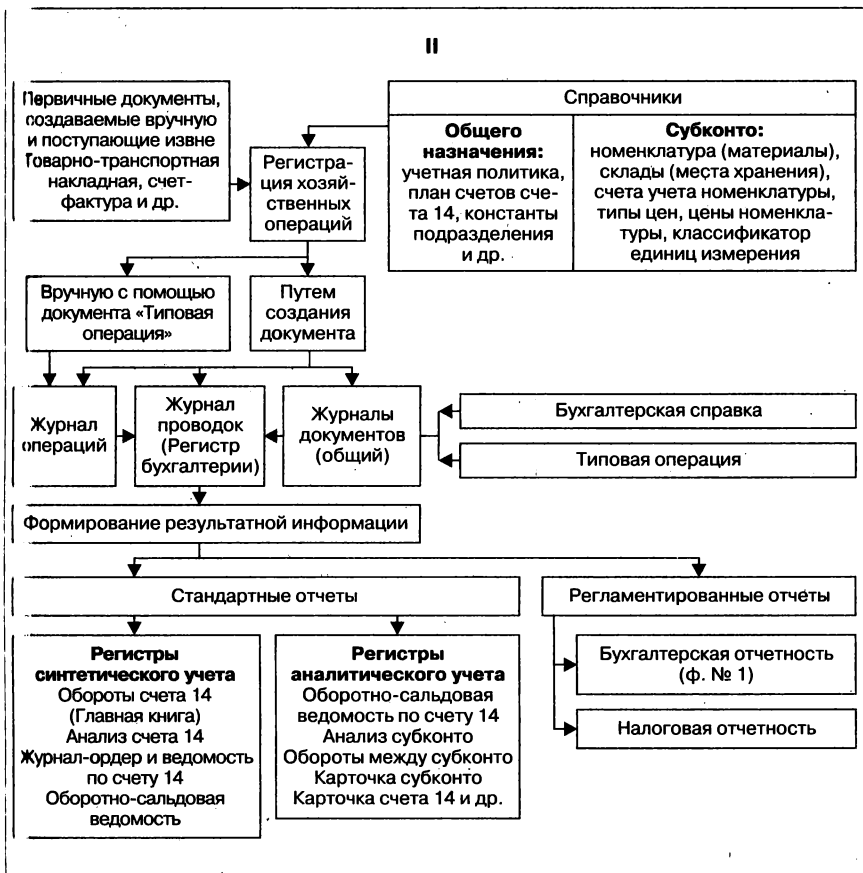
Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается в учете:

Дт 91-2 Кт 14 — создан резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

Величина резерва определяется отдельно по каждому наименованию (номенклатурному номеру), а в отдельных случаях — по группам однородных материальных ценностей следующим образом:

$$\begin{aligned} & (\text{Учетная стоимость} - \text{Текущая рыночная стоимость}) \times \\ & \times \text{Количество материальных ценностей} = \text{Величина резерва.} \end{aligned}$$

Текущая рыночная стоимость — сумма денежных средств, которую организация может получить, если продаст материальные ценности. Данные о текущей рыночной стоимости можно взять из различных источников информации (например, официальная информация о бир



жевых котировках; информация о рыночных ценах, опубликованная в печатных изданиях, и т. п.).

Организация не вправе создавать резерв по укрупненным группам материально-производственных запасов (например, по всем материалам и товарам).

По мере того как материально-производственные запасы, по которым ранее был создан резерв, будут переданы в эксплуатацию или проданы, зарезервированная сумма восстанавливается:

Дт 14 Кт 91-1 — списана сумма ранее созданного резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

5.4. Учет специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды

Учет специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования, специальной одежды имеет свои особенности, которые регламентируются Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования, специальной одежды, утвержденными Приказом Минфина РФ от 26.12.2002 г. № 135н.

Специальный инструмент и специальные приспособления — технические средства, обладающие индивидуальными (уникальными) свойствами и предназначенные для обеспечения условий изготовления (выпуска) конкретных видов продукции (выполнения работ, оказания услуг). В состав специального инструмента и специальных приспособлений входят: инструменты, штампы, пресс-формы, изложницы, прокатные валки, модельная оснастка, стапели, другие виды специальных инструментов и приспособлений.

Специальное оборудование — многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций. К специальному оборудованию относятся:

- специальное технологическое оборудование (химическое, металлообрабатывающее, кузнечно-прессовое, термическое, сварочное);
- контрольно-испытательные аппаратура и оборудование (стенды, пульта, макеты готовых изделий, испытательные установки);
- реакторное оборудование;
- другие виды специального оборудования.

Специальная одежда — средства индивидуальной защиты работников организации. В состав специальной одежды входят: специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы, другие виды специальной одежды).

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования, специальной одежды специальная оснастка и специальная одежда могут по решению организации приниматься к учету в составе:

- внеоборотных активов на счете 01 «Основные средства» в порядке, предусмотренном ПБУ 6/01 «Учет основных средств»;
- оборотных активов на счете 10 «Материалы», с применением суб-счетов 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» и 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Во втором случае учет поступления данных активов осуществляется аналогично порядку учета материалов.

Поступающие в организацию специальная оснастка и специальная одежда принимаются к учету по фактической стоимости приобретения или изготовления.

Приемка и оприходование поступающей специальной оснастки и специальной одежды складами организации оформляются путем составления *приходных ордеров* (ф. № М-4). При изготовлении специальной оснастки и специальной одежды собственными силами организации принятие их к учету подтверждается *Актом выполненных работ по изготовлению специальной оснастки и специальной одежды* по форме, устанавливаемой организацией. При передаче из цехов на склады оформляется *требование-накладная* (ф. № М-11) или *накладная* (ф. № М-15). Отпуск специальной оснастки и специальной одежды на производство со складов организации производится на основании *требования-накладной* или *накладной*, а также по *лимитно-заборным картам* (ф. № М-8). При использовании в организации забалансового учета объектов специальной оснастки их выбытие осуществляется на основании *Акта на списание*. В качестве *Акта на списание* организация может использовать формы *Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов* (ф. № МБ-4) и *Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов* (ф. № МБ-8).

Учет специальных инструментов и приспособлений. Специальные инструменты и специальные приспособления отпускаются со склада подразделения организации по нормам (лимитам), установленным организацией. Учет выданной специальной оснастки организуется на складе в специальных карточках, открываемых на каждое подразделение.

Методическими указаниями предусматривается применение нескольких вариантов оперативного учета специальной оснастки. При первом варианте оформление операций по движению специальной оснастки осуществляется первичными учетными документами (требования-накладные, лимитно-заборные карты, накладные). При втором варианте работники обмениваются на складе негодные, изношенные специальные инструменты и специальные приспособления

на годные штука за штуку. Такой обмен не приводит к изменению запасов специальной оснастки, поэтому первичный документ на выдачу инструментов и приспособлений не оформляется. Обмен производится на основании актов выбытия (списания) по причине нормального износа (нормальной эксплуатации).

Выдача специальных инструментов и специальных приспособлений на рабочие места на срок более месяца производится в соответствии с технологическими картами. Первоначальная выдача производится на основании требования мастера и оформляется в лицевых карточках, открываемых в одном экземпляре на каждое рабочее место, каждого наладчика или рабочего. В лицевой карточке работник расписывается за полученный инструмент.

Последующие выдачи годного специального инструмента взамен изношенного первичными документами могут не оформляться либо оформляются записями в лицевой карточке работника.

Выдача годных инструментов без сдачи негодных либо в обмен на инструменты, пришедшие в негодное состояние досрочно, либо вследствие нарушений правил эксплуатации производится на основании требований. В лицевой карточке работника производятся соответствующие записи.

При выдаче специальной оснастки на срок не более месяца (на смену) применяется, как правило, марочная система выдачи инструмента, т. е. на основании инструментальных марок, без регистрации в каких либо документах.

При поломке, порче и утере специальных инструментов и приспособлений составляется акт выбытия (списания) с указанием причин выбытия. Одновременно принимается решение о взыскании стоимости досрочно выбывших предметов с виновных лиц.

Учет специальной одежды. Специальная одежда выдается работникам в порядке, установленном коллективным договором на основе типовых отраслевых норм бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты.

Выдача работникам и возврат ими специальной одежды отражаются в личных карточках работников. Организацией должен быть установлен контроль за сроками нахождения специальной одежды в эксплуатации.

Специальная одежда, выданная работникам, является собственностью организации и подлежит возврату при увольнении, переводе в той же организации на другую работу, а также по окончании сроков их носки взамен получаемых новых.

Дежурная специальная одежда коллективного пользования должна находиться в подразделении и выдаваться работникам только на время выполнения соответствующих работ или может быть закреплена на определенных рабочих местах и передаваться от одной смены другой.

Учет отпуска специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатацию. Для обеспечения контроля за сохранностью специальной оснастки ее стоимость при передаче со склада в эксплуатацию может быть принята на забалансовый учет по дополнительно вводимому специальному счету «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию».

Специальная одежда, срок эксплуатации которой в соответствии с нормами выдачи не превышает 12 месяцев, списывается в дебет счетов затрат с кредита счета 10-10 одновременно непосредственно при ее передаче; а специальная одежда, срок эксплуатации которой в соответствии с нормами выдачи превышает 12 месяцев, должна погашаться линейным способом исходя из сроков ее полезного использования.

Погашение стоимости специальной оснастки, переданной в эксплуатацию, производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);
- единовременное списание.

Выбранный организацией способ подлежит отражению в учетной политике.

При использовании **линейного способа** сумма погашения стоимости специальной оснастки определяется исходя из фактической стоимости объекта и норм, исчисленных исходя из сроков полезного использования этого объекта.

Пример

Фактическая себестоимость специальной оснастки составляет 120 000 руб. Срок полезного использования составляет 5 лет. Согласно учетной политике, стоимость специальной оснастки погашается линейным способом.

Годовая норма погашения стоимости специальной оснастки исходя из срока его полезного использования составит $100\%/5 \text{ лет} = 20\%$.

Сумма ежемесячного погашения $((120\,000 \text{ руб.} \times 20\%)/100\%)/12 \text{ мес} = 2000 \text{ руб.}$

При использовании **способа списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг)** сумма погашения

стоимости специальной оснастки определяется исходя из натурального показателя объема продукции (работ, услуг) за отчетный период и соотношения фактической себестоимости объекта специальной оснастки к предполагаемому объему выпуска продукции (работ, услуг) за весь ожидаемый срок полезного использования указанного объекта.

Применение этого способа рекомендуется для тех видов специальной оснастки, срок полезного использования которой непосредственно связан с количеством выпущенной продукции (работ, услуг).

Способ *единовременного списания* используется, если специальная оснастка предназначена для индивидуальных заказов или используется в массовом производстве.

В случае когда выпуск продукции был досрочно прекращен и возобновление его не предполагается, то остаточная стоимость специальной оснастки подлежит списанию на финансовые результаты в качестве прочих расходов.

Выбытие специальной оснастки и специальной одежды может иметь место в различных случаях: продажи, безвозмездной передачи, списания вследствие морального или физического износа и др. Определение непригодности и решение вопроса о списании специальной оснастки и специальной одежды осуществляются инвентаризационной комиссией. Доходы и расходы от выбытия подлежат отнесению на финансовые результаты в качестве прочих доходов и расходов.

**Основные корреспонденции по счетам 10-10
«Специальная оснастка и специальная одежда на складе»,
10-11 «Специальная оснастка и одежда в эксплуатации»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Принята к учету по фактической себестоимости специальная оснастка и специальная одежда, приобретенная за плату	10-10	60
Отражена сумма НДС	19-3	60
Налоговый вычет по НДС	68	19-3
Отражены затраты на изготовление специальной оснастки и специальной одежды	23	10, 02, 70, 69
Принята к учету по фактической себестоимости специальная оснастка и специальная одежда, изготовленная силами организации	10-10	23
Принята к учету по фактической себестоимости специальная оснастка и специальная одежда, поступившая в качестве вклада в уставный капитал	10-10	75-1

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражена рыночная стоимость специальной оснастки и специальных приспособлений, полученных безвозмездно	10-10	98-2
Списана на производство специальная оснастка и специальная одежда сроком полезного использования менее 12 месяцев	20, 23, 25, 26	10-10
Передана со склада в эксплуатацию специальная оснастка и специальная одежда сроком полезного использования более 12 месяцев	10-11	10-10
Погашена часть стоимости специальной оснастки и специальной одежды в процессе ее эксплуатации	20, 23, 25, 26	10-11
Списана остаточная стоимость специальной оснастки, специальной одежды в связи с досрочным прекращением выпуска продукции (работ, услуг)	91-2	10-11
Списана стоимость специальной оснастки и специальной одежды при их продаже	91-2	10-10

§ 5. Учет налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям

Для учета НДС по приобретенным ценностям используется счет **19 «НДС по приобретенным ценностям»** — активный.

Начальное сальдо (по дебету) — отражает НДС по материальным ценностям на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — сумма НДС по поступившим ценностям, работам, услугам.

Кредитовый оборот — зачет НДС из бюджета или списание НДС за счет собственных источников финансирования.

Конечное сальдо (по дебету) — отражает НДС по материальным ценностям на конец отчетного периода.

Субсчета:

19-1 НДС при приобретении основных средств;

19-2 НДС по приобретенным нематериальным активам;

19-3 НДС по приобретенным материально-производственным запасам.

При получении организацией от поставщика товарно-материальных ценностей (работ, услуг), в учете делаются следующие проводки:

Дт 19 Кт 60, 76, 71 — отражена сумма НДС по приобретенным ценностям.

Суммы НДС, учтенные по дебету счета 19, могут быть списаны:

- как принятые к вычету;

- на увеличение стоимости приобретенных ценностей или на счета учета затрат (расходов на продажу);
- за счет целевых средств.

Налоговый вычет. В большинстве случаев суммы НДС по приобретенным ценностям (работам, услугам) подлежат налоговому вычету. Это отражается следующей записью:

Дт 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кт 19 — произведен налоговый вычет.

Такую запись можно сделать, если выполнены следующие условия:

- приобретенные ценности оприходованы на балансе организации (работы выполнены, услуги оказаны);
- ценности (работы, услуги) приобретены для осуществления производственной деятельности или иных операций, облагаемых НДС;
- на приобретенные ценности (работы, услуги) есть счет-фактура, в котором указана сумма налога.

Если хотя бы одно из этих условий не выполнено, уплаченная сумма НДС к вычету не принимается.

Налоговый кодекс предусматривает четыре случая, когда НДС, уплачиваемый поставщикам за купленные у них ценности (работы, услуги), к вычету не принимается, а включается в себестоимость этих ценностей (работ, услуг):

1. Купленные ценности (работы, услуги) используются при производстве или реализации продукции (работ, услуг), освобожденных от НДС. В этом случае НДС учитывается в себестоимости купленных ценностей (работ, услуг).
2. Организация, которая приобрела ценности (работы, услуги), не является плательщиком НДС или использовала свое право на освобождение от уплаты налога.
3. Купленные ценности (работы, услуги) специально приобретены для осуществления операций, которые по Налоговому кодексу в налоговую базу не включаются и, следовательно, не облагаются НДС.
4. Купленные ценности (работы, услуги) используются для операций, местом реализации которых не является территория России.

На практике может сложиться ситуация, когда организация приобрела материалы для производственных целей, приняла НДС к вычету, а впоследствии использовала эти материалы для операций, не облагаемых НДС. В этом случае сумму НДС, принятую к вычету, надо восстановить.

Дт 19 Кт 68 субсчет «Расчеты по НДС» — восстановлен НДС, ранее принятый к вычету.

При принятии к вычету НДС по выданным авансам будет составиться следующая бухгалтерская проводка:

Дт 68 Кт 60 субсчет «Расчеты по авансам выданным» — принят к вычету НДС с выданного аванса.

При поступлении от поставщика материальных ценностей (выполнении работ, оказании услуг), в счет которых был перечислен аванс, принятую к вычету сумму НДС необходимо восстановить — Дт 60 Кт 68 субсчет «Расчеты по НДС».

Списание НДС на увеличение стоимости приобретенных ценностей. Если организация собирается использовать приобретенные ценности (работы, услуги) для осуществления деятельности, которая не облагается НДС, то сумма налога из бюджета не возмещается. Эта сумма списывается на увеличение стоимости купленных ценностей:

Дт 08, 10, 41... Кт 19 — списана сумма НДС по приобретенным ценностям или на счета учета затрат (расходов на продажу):

Дт 20, 25, 26, 44... Кт 19 — списана сумма НДС по выполненным работам (услугам).

Списание НДС за счет целевых средств. Порядок отражения списания НДС по материальным ценностям (работам, услугам), приобретенным за счет целевых средств (например, за счет целевых поступлений из бюджета или внебюджетного фонда), зависит от того, учет в какой организации ведется: коммерческой или некоммерческой.

В некоммерческой организации списание НДС за счет целевых средств отражается следующей записью:

Дт 86 Кт 19 — списана сумма НДС за счет целевых средств;
дт в коммерческой организации:

Дт 91-2 Кт 19 — отнесена сумма НДС на прочие расходы организации.

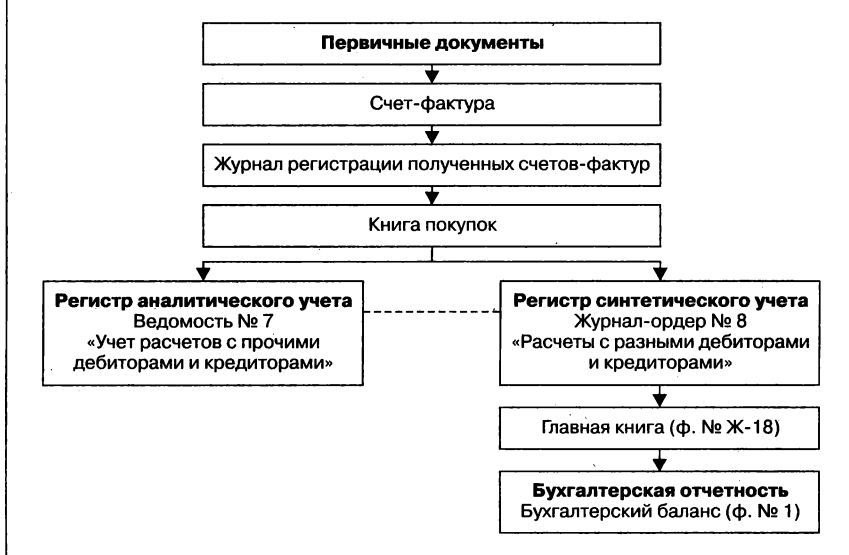
Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 8.

Регистр аналитического учета — ведомость № 7.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 19 (Главная книга), анализ счета 19, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 19, анализ счета по субконто, обороты между субконто, карточка счета 19, карточка счета 19 по субконто и др.

Схемы движения бухгалтерской информации по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям» по журнально-ордерной и автоматизированной формам бухгалтерского учета

I

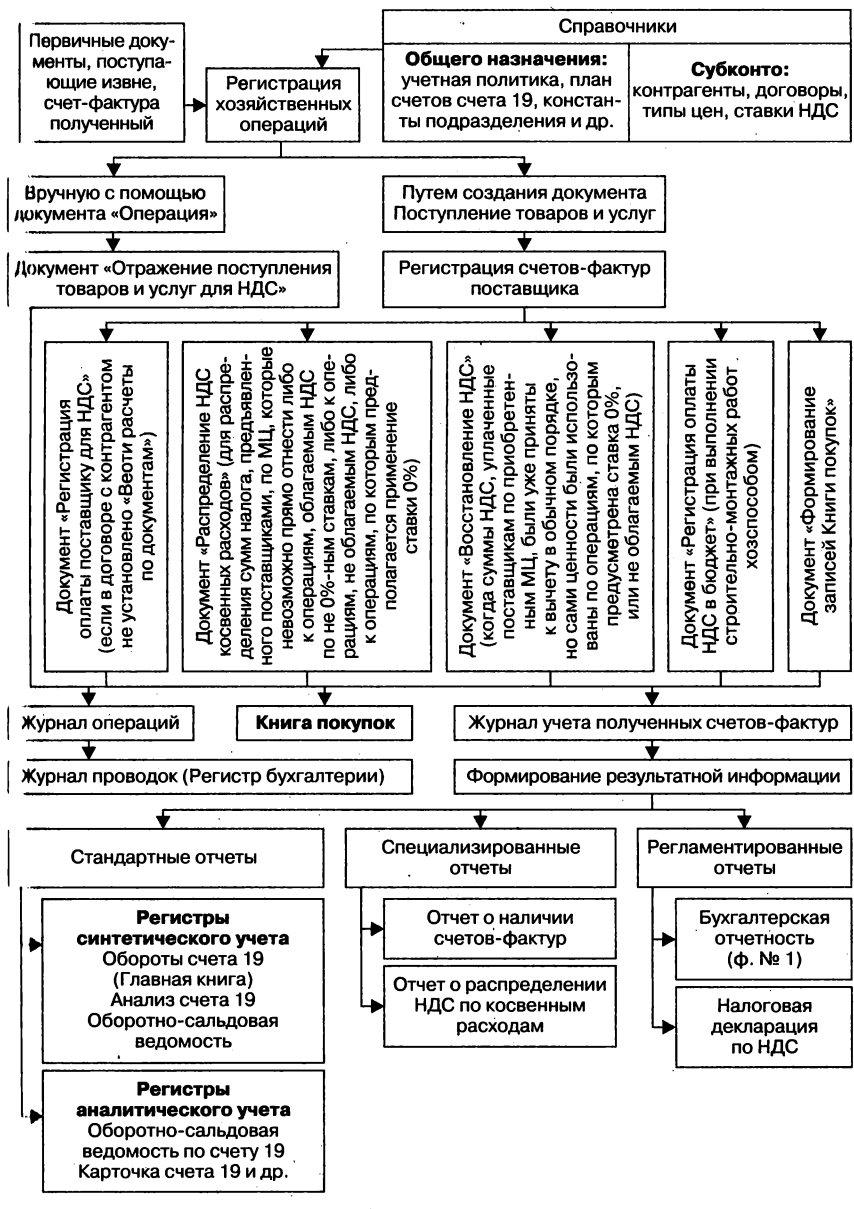


5.6. Инвентаризация производственных запасов и отражение ее результатов в учете

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 и сроки проведения инвентаризации определяет руководитель, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищений, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

II



- при реорганизации или ликвидации предприятия.

Инвентаризацию проводит инвентаризационная комиссия, назначенная руководителем организации. В состав комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (юристы, инженеры, экономисты и т. д.). В состав комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Перед началом инвентаризации работники, ответственные за сохранность ценностей, дают расписки о том, что все поступившие производственные запасы оприходованы, а выбывшие — списаны в расход, первичные документы по ним сданы в бухгалтерию.

Результаты инвентаризации отражают в *инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей (ф. № ИНВ-3)*. Комиссия записывает фактическое наличие на складе каждого наименования ценностей по видам, сортам, группам и номенклатурным номерам, по количеству соответствующих единиц измерения и сумме.

По каждой странице и в конце инвентаризационной описи указываются количество порядковых номеров, общее количество единиц фактически установленных материалов и сумма их оценки. Фактические остатки по каждому наименованию ценностей записываются в опись после соответствующего взвешивания, обмера, подсчета. По материалам, хранящимся навалом, определение физического веса (объема) производится путем обмера и технических расчетов. Акты обмеров, технических расчетов и ведомостей отвесов прилагаются к инвентаризационной описи.

При всех таких операциях, проводимых членами инвентаризационной комиссии, присутствие материально ответственных лиц обязательно. Соблюдение данного условия позволяет впоследствии исключить возможные спорные вопросы между ними.

На последней странице инвентаризационной описи председатель и члены комиссии ставят свои подписи, материально ответственное лицо также ставит свою подпись, подтверждая тем самым свое согласие с результатами инвентаризации.

Инвентаризационная опись (ф. № ИНВ-3) составляется в двух экземплярах, один из которых передается в бухгалтерию, а другой остается у материально ответственного(ых) лица (лиц). После проверки данных и расчетов бухгалтер расписывается в инвентаризационной описи. По материально-производственным запасам, находящимся на день инвентаризации в пути, комиссия составляет *акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути (ф. № ИНВ-6)* в двух

экземплярах по данным документов, представленных комиссии. Один экземпляр акта остается у нее, другой передается в бухгалтерию.

В *инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение* (ф. № ИНВ-5), записи производятся ответственными лицами инвентаризационной комиссии на основании проверки и перерасчета в натуре производственных запасов, находящихся на ответственном хранении по каждому наименованию. Порядок ее оформления такой же, как и инвентаризационной описи по ф. № ИНВ-3. Опись составляется в двух экземплярах, подписывается членами инвентаризационной комиссии и материально ответственным(ми) лицом (лицами), один из них передается в бухгалтерию, а второй остается у материально ответственного(ых) лица (лиц).

По ценностям, по которым выявлены расхождения, в бухгалтерии составляется *сличительная ведомость* (ф. № ИНВ-19). На второй странице ведомости, где по каждому наименованию материалов приведены результаты инвентаризации по количеству и сумме (излишек, недостача), приводится также информация о том, как отрегулированы эти расхождения. Эти данные заверяются подписью бухгалтера. На третьей странице указывается пересортица по количеству и сумме в части излишков, зачтенных в покрытие недостач, и недостач, покрытых излишками. Здесь же приводится информация об оприходованных излишках с указанием, на какой счет они оприходованы, и указывается окончательная недостача. Эта страница подписывается материально-ответственным лицом.

В процессе анализа данных сличительной ведомости по производственным запасам выявляется пересортица по отдельным их наименованиям.

Пересортица — это появление излишков одного сорта и недостачи другого сорта материально-производственных запасов одного и того же наименования. Согласно Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, разрешается проводить учет излишков и недостач в результате пересортицы:

- за один и тот же проверяемый период;
- у одного и того же материально ответственного лица;
- по одному и тому же наименованию материально-производственных запасов;
- в тождественных количествах;
- входящие в состав этой группы ценности должны иметь сходство по внешнему виду и упакованы в одинаковую тару.

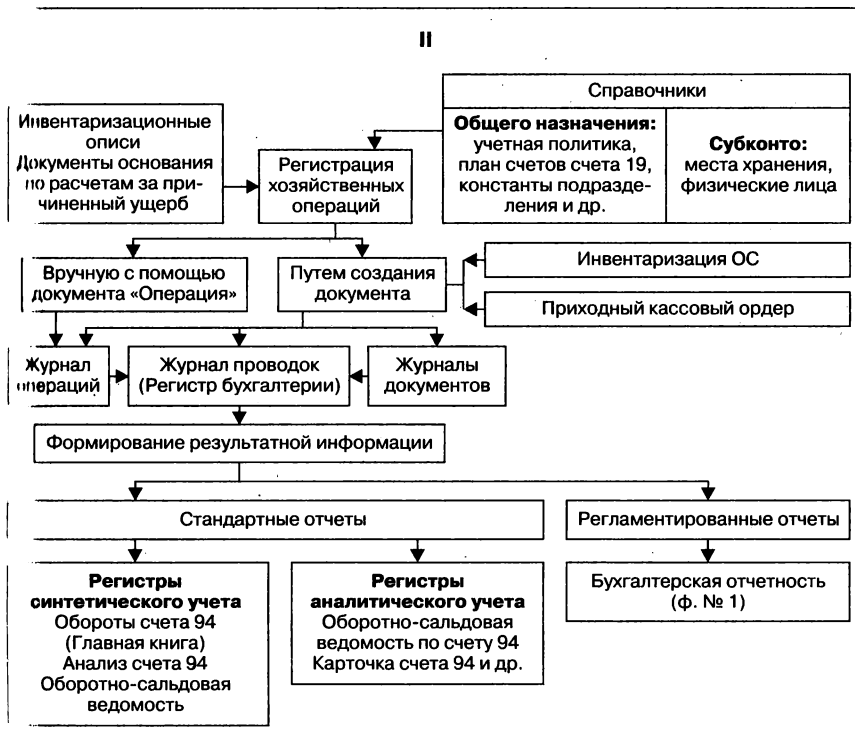


Материально ответственные лица обязаны предоставить подробные объяснения инвентаризационной комиссии о допущенной пересортице.

Пересортица является результатом того, что одни и те же наименования материалов могут иметь разные цены, одно и то же производственное назначение, но разные характеристики (гвозди 100 мм или 90 мм). В результате пересортицы возникает разница: положительная, когда образуется излишек по сумме против данных текущего учета, или отрицательная, когда образуется недостача (по решению руководителя организации она может быть перекрыта суммой выявленных излишков). Если по результатам зачета сумма недостачи не перекрыта, то она после этой операции может быть уменьшена на сумму потерь в пределах действующих норм естественной убыли при условии, что они установлены на эти наименования материалов.

Неперекрытая сумма недостачи подлежит возмещению материально ответственным лицом, а выявленный излишек приходится с одновременным увеличением финансовых результатов.

В любом случае расхождения между фактическим наличием и данными бухгалтерского учета должны быть объяснены материально



ответственным лицом в письменной форме. На основе представленной комиссией информации руководитель принимает окончательное решение по результатам инвентаризации.

Учет недостач и потерь организуется на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

По дебету счета 94 отражается стоимость недостающих товарно-материальных ценностей.

По кредиту счета 94 – списание сумм недостач и потерь ценностей со счета материальных ценностей, затрат на производство, расходов на продажу, в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба») или 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. Поэтому на конец отчетного периода счет сальдо не имеет.

Порядок отражения результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета представлен в таблице.

**Основные корреспонденции по счету 94
«Недостачи и потери от порчи ценностей»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Выявлена недостача	94	10 (16)
Списана недостача в пределах норм естественной убыли	20, 23, 25, 26, 44	94
Недостача сверх норм естественной убыли отнесена на виновных лиц	73-2	94
Отражена разница между взыскиваемой стоимостью недостающих материальных ценностей и суммой недостачи, по которой они числятся на учете	73-2	98
Погашается задолженность по недостачам	50, 70	73-2
Разница списывается с доходов будущих периодов на доходы организации	98	91-1
Списана недостача сверх норм естественной убыли при отсутствии виновных лиц (или если во взыскании отказано судом)	91-2	94
Оприходованы неучтенные материалы, выявленные при инвентаризации	10	91-1

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 10, 10/1.

Регистр аналитического учета — ведомость учета недостач и потерь.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 94 (Главная книга) анализ счета 94, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 94, карточка счета 94 и др.

Глава 6

Учет процесса производства

6.1. Учет труда и заработной платы

Организация оплаты труда в организации определяется тремя взаимосвязанными элементами: **тарифной системой, нормированием труда и формами оплаты труда.**

Тарифная система включает в себя:

- **тарифную ставку**, определяющую размер оплаты труда в денежном выражении за единицу времени (час, день, месяц). Тарифная ставка первого разряда предусматривает размер оплаты самого простого труда. Тарифные ставки всех остальных разрядов находят путем умножения тарифной ставки первого разряда на тарифные коэффициенты;
- **тарифную сетку**, показывающую соотношение в оплате труда между различными разрядами работ и рабочих. Она состоит из шкалы разрядов и тарифных коэффициентов. Коэффициент тарифной сетки характеризует соотношение между уровнем оплаты работ данной квалификации и первым разрядом;
- **тарифно-квалификационные справочники**, с помощью которых можно определить разряд работы и рабочего в соответствии с тарифной сеткой. В них содержатся квалификационные характеристики работ каждого разряда тарифной сетки и профессиональные требования к рабочим соответствующих разрядов.

Нормирование труда включает два показателя — норму выработки и норму времени.

Норма выработки устанавливает количество натуральных единиц продукции, которое должно быть изготовлено или получено в нормальных условиях работы за единицу времени (час, день, месяц).

Норма времени показывает время, необходимое для выполнения работы в определенных условиях.

Под формой оплаты труда понимают объект учета труда, подлежащий оплате: время или количество выполненной работы.

Основными формами оплаты труда являются повременная и сдельная. При повременной форме оплата производится за фактически отработанное время.

При этом труд работников может оплачиваться:

- по часовым тарифным ставкам;
- по дневным тарифным ставкам;
- исходя из установленного оклада.

При **сдельной** форме — оплата производится за количество произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Формы оплаты труда содержат свои **системы**.

Повременная:

- простая повременная;
- повременно-премиальная.

Сдельная:

- прямая сдельная;
- сдельно-премиальная;
- сдельно-прогрессивная;
- косвенно-сдельная;
- аккордная.

Повременная оплата труда. При **простой повременной** системе оплаты труда организация оплачивает работникам фактически отработанное время.

Если работнику установлена дневная (часовая) ставка, то заработная плата начисляется за то количество дней (часов), которое он фактически отработал в конкретном месяце.

Работнику может быть установлен месячный оклад. Если все дни в месяце отработаны работником полностью, размер его заработной платы не зависит от количества рабочих часов или дней в конкретном месяце. Оклад начисляется в полном размере. Если работник отработал не весь месяц, то заработная плата начисляется только за те дни, которые фактически отработаны.

При **повременно-премиальной** оплате труда вместе с заработной платой начисляется премии. Премии могут устанавливаться как в твердых суммах, так и в процентах от оклада.

Заработная плата при повременно-премиальной оплате труда рассчитывается так же, как и при простой повременной оплате труда. Сумма премии прибавляется к заработной плате работника и выплачивается вместе с заработной платой.

Сдельная оплата труда. При **прямой сдельной** оплате труда заработная плата исчисляется исходя из сдельных расценок, установлен

ных в организации, и количества продукции (работ, услуг), которую изготовил работник.

При **сдельно-премиальной** оплате труда работнику помимо заработной платы начисляются премии. Премии могут устанавливаться как в твердых суммах, так и в процентах от заработной платы по сдельным расценкам. Заработная плата при сдельно-премиальной оплате труда рассчитывается так же, как и при простой сдельной системе оплаты труда. Сумма премии прибавляется к заработной плате работника и выплачивается вместе с заработной платой.

При **сдельно-прогрессивной** оплате труда сдельные расценки зависят от количества произведенной продукции за тот или иной период времени (например, месяц). Оплату выработанной продукции в пределах установленных норм осуществляют по прямым (неизменным) расценкам, а сверх норм по повышенным расценкам.

Косвенно-сдельная система оплаты труда применяется, как правило, для оплаты труда работников обслуживающих и вспомогательных производств. При такой системе сумма заработной платы работников обслуживающих производств зависит от заработка работников основного производства, получающих зарплату по сдельной системе, и устанавливается в процентах от общей суммы заработка работников того производства, которое они обслуживают.

Аккордная система оплаты труда применяется не за отдельные виды работ, а за определенный комплекс («аккорд») работ.

Кроме того, организации могут устанавливать:

- бестарифную систему;
- систему «плавающих» окладов;
- систему выплат на комиссионной основе.

Бестарифная система оплаты труда. Эта система может использоваться в организациях, где можно учесть трудовой вклад каждого работника в конечный результат деятельности организации.

Каждому работнику присваивается коэффициент трудового участия. Коэффициент должен соответствовать вкладу работника в конечный результат деятельности организации.

Расчет суммы заработной платы работника:

$$\frac{\text{Фонд заработной платы}}{\text{Общая сумма коэффициентов трудового участия}} \times \begin{matrix} \text{Коэффициент} \\ \text{трудового участия} \\ \text{конкретного работника} \end{matrix} = \\ = \text{Сумма заработной платы.}$$

Фонд заработной платы определяется ежемесячно по результатам работы всего трудового коллектива.

Размер коэффициентов устанавливается на общем собрании работников и утверждается в Положении об оплате труда либо в приказе руководителя организации.

Система «плавающих» окладов. При такой системе заработок работников зависит от результатов их работы, прибыли, полученной организацией, и суммы денежных средств, которая может быть направлена на выплату заработной платы. Руководитель организации может ежемесячно издавать приказ о повышении или понижении оплаты труда на определенный коэффициент. Повышение или понижение оплаты труда зависит от суммы денежных средств, которая может быть направлена на выплату заработной платы.

Система плавающих окладов устанавливается с согласия работников и фиксируется в коллективном (трудовом) договоре.

Оплата труда на комиссионной основе. При использовании такой системы размер заработной платы устанавливается в процентах от выручки, которую получает организация в результате деятельности работника. Данная система обычно устанавливается работникам, занятым в процессе продажи продукции (товаров, работ, услуг).

Процент от выручки, который выплачивается работнику, определяет руководитель организации в соответствии с Положением об оплате труда и утверждает своим приказом.

Работнику также может быть установлен минимальный размер оплаты труда, который выплачивается независимо от количества проданной продукции (товаров, работ, услуг).

Различают два вида заработной платы — *основную* и *дополнительную*.

К *основной* относится оплата, начисляемая работникам за отработанное время, количество и качество выполненных работ:

- оплата по сдельным расценкам;
- оплата по тарифным ставкам, окладам;
- премии сдельщикам и повременщикам;
- доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы;
- доплаты за работу в ночное время;
- оплата сверхурочной работы;
- доплата за бригадирство;
- оплата простоев не по вине рабочих и т. п.

К *дополнительной* заработной плате относятся выплаты за непропорциональное время:

- оплата очередных, дополнительных и учебных отпусков;

- оплата перерывов в работе кормящих матерей;
- оплата льготных часов подростков;
- пособие по временной нетрудоспособности;
- за время выполнения государственных и общественных обязанностей;
- выходного пособия при увольнении и др.

Документы по учету личного состава, труда и его оплаты, выплат по договорам гражданско-правового характера.

Перечень первичных документов по учету использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда и формы этих документов утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 05.01.2004 г. № 1.

В организациях приемом на работу, перемещением по службе, увольнением и т. п. занимается отдел кадров. Документы по кадровому составу могут быть представлены в виде приказов, распоряжений, распорядительных записок, указаний за подписью руководителя организации.

Прием работников в организацию осуществляется в соответствии с утвержденным *штатным расписанием* (ф. № Т-3). Штатное расписание содержит перечень структурных подразделений, должностей, сведения о количестве штатных единиц, должностных окладов.

Документы по учету личного состава:

- *приказ (распоряжение) о приеме работника на работу* (ф. № Т-1) или *приказ (распоряжение) о приеме работников на работу* (ф. № Т-1а). Являются основанием для приема на работу. На оборотной стороне приказа (распоряжения) указывается, в качестве кого может быть принят работник, по какому разряду или с каким окладом и продолжительностью испытательного срока, проставляются результаты медицинского осмотра, отметки о прохождении инструктажа по технике безопасности и др.

На основании данного приказа (распоряжения) на каждого работника в отделе кадров заполняется *Личная карточка работника* (ф. № Т-2). В ней содержатся общие сведения о работнике (фамилия, имя, отчество, дата и место рождения, образование и др.), сведения о воинском учете, назначении и перемещении, повышении квалификации, переподготовке, отпуске и другие дополнительные сведения.

В соответствии с приказом о приеме на работу кроме заполнения личной карточки делается запись в трудовой книжке, а в бухгалтерии открывается *Лицевой счет* (ф. № Т-54 или № Т-54а). В нем накапливается информация по каждому месяцу об отработанном рабочем

времени работника, начисленной заработной плате по всем видам начислений, удержаниях, различных льготах, сумме к выдаче на руки. На следующий год на каждого работника открывается новый лицевой счет:

- *приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу (ф. № Т-5) или приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу (ф. № Т-5а)* применяются при оформлении перевода работника (работников) из одного структурного подразделения в другое. На основании данного приказа делаются отметки в личной карточке, лицевом счете, вносится запись в трудовую книжку;
- *приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику (ф. № Т-6) или приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам (ф. № Т-6а)* применяется для оформления ежегодного и других видов отпусков, предоставляемых работникам в соответствии с ТК РФ, действующими законодательными актами и положениями, коллективными договорами (контрактами) и графиками отпусков. На основании данного приказа делаются отметки в личной карточке, лицевом счете и производится расчет заработной платы, причитающейся за отпуск, по ф. № Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику».

Для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков работников на календарный год по месяцам применяется ф. № Т-7 «График отпусков». При составлении графика отпусков должны учитываться и пожелания работников. При переносе срока отпуска на другое время с согласия работника и руководителя структурного подразделения в график отпусков вносятся соответствующие изменения.

- *приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работником (ф. № Т-8) или приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работниками (ф. № Т-8а)* издается при оформлении увольнения работников. На основании приказа делается запись в личной карточке, лицевом счете, трудовой книжке, производит расчет с работником по ф. № Т-61 «Записка-расчет при прекращении действия трудового договора (контракта) с работником»;
- *для оформления и учета направления работников в командировки применяются приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку (ф. № Т-9) или приказ (распоряжение) о направ*

лении работников в командировку (ф. № Т-9а). В нем указываются фамилия и инициалы, структурное подразделение, профессия (должность) командируемого работника, а также цель, время и место командировки. Документом, удостоверяющим время пребывания в служебной командировке, является *Командировочное удостоверение* (ф. № Т-10).

Для оформления и учета служебного задания для направления в командировку, а также отчета о его выполнении, применяется ф. № Т-10а «*Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении*». Лицом, прибывшим из командировки, составляется *Авансовый отчет* (ф. № АО-1);

- для оформления и учета поощрений работников за успехи в работе применяется *приказ (распоряжение) о поощрении работника* (ф. № Т-11) или *приказ (распоряжение) о поощрении работников* (ф. № Т-11а).

Документы для учета использования рабочего времени:

- *табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы* (ф. № Т-12) и *табель учета использования рабочего времени* (ф. № Т-13).

Суть табельного учета заключается в ежедневной регистрации явки работников на работу, ухода с работы, случаев неявок с указанием причин опозданий, времени простоя, сверхурочной работы и т. д. Кроме информации об отработанном времени в табелях (ф. № Т-12 и Т-13) содержатся данные о расчете заработной платы и для составления статистической отчетности по труду. Табель ф. № Т-13 применяется в условиях автоматизированной обработки данных.

Для отражения использования рабочего времени за каждый день в таблице отведены две строки — одна строка для отметок условных обозначений видов затрат рабочего времени, а другая строка — для записи количества часов по ним. Отметки в таблице о причинах неявок на работу или о работе в режиме неполного рабочего дня, о работе в сверхурочное время и других отступлениях от нормальных условий работы должны быть сделаны только на основании документов, оформленных надлежащим образом (листок нетрудоспособности, справки о выполнении государственных обязанностей и т. п.).

Учет использования рабочего времени осуществляется в таблице методом сплошной регистрации явок и неявок на работу либо путем регистрации только отклонений (неявок, опозданий и т. д.).

Документы для учета расчетов с персоналом по оплате труда:

- *расчетно-платежная ведомость (ф. № Т-49), расчетная ведомость (ф. № Т-51) и платежная ведомость (ф. № Т-53)*, предназначенные для расчета и выплаты заработной платы работникам организации.

Крупным организациям рекомендуется использовать для расчета (начисления) заработной платы расчетную ведомость (ф. № Т-51), а для учета выплат заработной платы — платежную ведомость (ф. № Т-53). Одновременно сведения о начислениях и выплате заработной платы работникам отражают в их лицевых счетах (ф. № Т-54 или Т-54а). Средним и малым организациям рекомендуется использование расчетно-платежной ведомости (ф. № Т-49), которая выполняет функции и расчетного и платежного документа.

Начисление заработной платы и других видов оплат за текущий месяц производится на основании данных первичных документов по учету выработки, фактически отработанного времени и других документов:

- табеля учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (ф. № Т-12) или табеля учета использования рабочего времени (ф. № Т-13);
- личной карточки работника (ф. № Т-2);
- закрытых нарядов на работу, актов приемки работ, маршрутных листов, сменных рапортов о выработке, листков о простоях, нарядов на сдельную работу и др.

В ведомости проставляются суммы по видам оплат из фонда оплаты труда и другие выплаты, производится расчет всех удержаний и определяется сумма, подлежащая к выплате.

На титульном листе расчетно-платежной ведомости (ф. № Т-49) и платежной ведомости (ф. № Т-53) указывается общая сумма, предназначенная к выплате. Разрешение на выплату заработной платы подписывается руководителем организации или уполномоченным лицом. В конце указываются суммы выплаченной и депонированной заработной платы. В ведомости по истечении срока выплаты против фамилий работников, у которых заработная плата не получена, в соответствующих графах делается отметка «Депонировано». На выданную сумму за заработной платы составляется расходный кассовый ордер (ф. № КО-2), номер и дата которого проставляются на последней странице ведомости.

Для учета и регистрации платежных ведомостей по произведенным выплатам работником организации используется *Журнал регистрации платежных ведомостей (ф. № Т-53а)*, который ведется работником бухгалтерии.

С работниками, не входящими в штат организации, но привлекаемыми со стороны для выполнения конкретных работ, которые организация не может выполнить своими силами, трудовые взаимоотношения, как правило, оформляются *договорами гражданско-правового характера* (подряда, поручения, аренды и др.). Эти работники не подчиняются внутреннему распорядку организации, выполняют работу в любое удобное для себя время, и их отношения с организацией регулируются ГК РФ.

Порядок начисления оплаты труда

Оплата труда рабочих и служащих зависит от формы и системы оплаты труда, его организации, действующих на организации положений о премировании, соответствующих законодательных документов по доплатам и т. п.

Расчет заработной платы при **повременной форме** оплаты труда производится на основании табелей, в которых отмечается число отработанных дней и часов. Причитающаяся заработная плата определяется путем деления установленной месячной ставки на календарное количество дней и умножения полученного результата на фактически отработанное время. При часовой или дневной оплате заработок определяется путем умножения тарифной ставки за час или за день на число оплачиваемых часов или дней.

Пример

Работнику установлен оклад 5000 руб. Предположим, что если работник отработал все рабочие дни в данном месяце, то ему будет начислено 5000 руб.

Если работник отработал месяц не полностью (предположим, что в данном месяце работник 3 дня болел), количество рабочих дней по графику в этом месяце 23, следовательно, количество отработанных дней в этом месяце составит 20 (23 – 3). Тогда работнику будет начислено:

$$5000 \text{ руб.} / 23 \text{ дня} \times 20 \text{ дней} = 4347 \text{ руб. } 83 \text{ коп.}$$

Пример

Часовая ставка работника – 60 руб. По условиям контракта ему ежемесячно начисляется 30% премии. В течение месяца отработано полное количество рабочих часов – 120 часов. Повременная оплата составит:

$$60 \text{ руб.} \times 120 \text{ ч} = 7200 \text{ руб.}$$

Рассчитаем размер премии:

$$7200 \text{ руб.} \times 30\% / 100\% = 2160 \text{ руб.}$$

Заработок за месяц составит:

$$7200 \text{ руб.} + 2160 \text{ руб.} = 9360 \text{ руб.}$$

При **сдельной форме** оплаты труда заработок рассчитывается путем умножения сдельной расценки, указанной в первичных документах о выработке, на количество произведенной продукции, работ.

Пример

Токарь изготовил 150 изделий. Расценка за единицу изделия — 100 руб.
Заработок за месяц составит: $100 \text{ руб.} \times 150 \text{ ед.} = 15\,000 \text{ руб.}$

Пример

Токарь изготовил 150 изделий. Расценка в пределах нормы (130 изделий) — 100 руб., более 130 изделий — выше на 20%, т. е. $100 \text{ руб.} \times 120\% / 100\% = 120 \text{ руб.}$

Заработок за месяц составит:

$$(100 \text{ руб.} \times 130 \text{ ед.}) + (120 \text{ руб.} \times 20 \text{ ед.}) = 15\,400 \text{ руб.}$$

Доплаты и надбавки. Доплаты и надбавки компенсационного и стимулирующего характера связаны, как правило, с особым характером выполняемой работы (сезонностью, отдаленностью, неопределенностью объема и многосменностью работы и т. п.) или с условиями труда, отклоняющимися от нормальных (работа в ночное и сверхурочное время, в праздничные дни, работа с тяжелыми условиями труда и др.)

Доплата за работу в сверхурочное время. Сверхурочными считаются работы сверх установленной продолжительности рабочего времени (при пятидневной рабочей неделе — 8 часов в день, при шестидневной — 7 часов в день). Администрация может применять сверхурочные только в исключительных случаях, предусмотренных законодательством (например, при производстве временных работ по ремонту и восстановлению механизмов или сооружений в тех случаях, когда неисправность их вызывает прекращение работ для значительного числа трудящихся).

Сверхурочные не должны превышать для каждого работника 4 часов в течение 2 дней подряд и 120 часов в год.

Доплаты за работу в сверхурочное время начисляются на основании оформленных в установленном порядке списков работавших сверхурочно. Работникам с ненормированным рабочим днем доплаты за сверхурочное время работы обычно не производятся. По желанию работника сверхурочная работа вместо повышенной оплаты может компенсироваться предоставлением дополнительного времени отдыха, но не менее времени, отработанного сверхурочно.

За первые два часа работы в сверхурочное время оплата производится не менее чем в полуторном размере, за последующие часы — не менее чем в двойном размере.

Не могут привлекаться к сверхурочным работам беременные женщины, женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет, работники моло

же 18 лет и другие категории работников в соответствии с законодательством.

Пример

Работник отработал за месяц 164 часа. Месячная норма рабочего времени — 160 часов. Сверхурочные составили 4 часа, по 2 часа в течение 2 дней. За месяц работнику начислена заработная плата в сумме 5200 руб. Оплата сверхурочных составит:

$$5200 \text{ руб.} / 160 \text{ ч} \times 4 \text{ ч} \times 1,5 = 195 \text{ руб.}$$

Оплата работы в выходные и праздничные дни. Размер оплаты труда за работу в выходные и праздничные дни устанавливается организацией самостоятельно и вносится в коллективный договор, в положение об оплате труда или оговаривается сторонами при заключении трудового договора (контракта), но он не может быть ниже предусмотренного законодательством. Работа в выходной и праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере:

- рабочим-сдельщикам — не менее чем по двойным сдельным расценкам;
- работникам, труд которых оплачивается по часовым или дневным тарифным ставкам, — в размере не менее двойной часовой или дневной тарифной ставки;
- работникам, получающим месячный оклад, — в размере не менее одинарной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа в выходной и праздничный день выполнялась в пределах месячной нормы рабочего времени; в размере не менее двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа выполнялась сверх месячной нормы.

По желанию работника денежная компенсация может быть заменена предоставлением другого дня отдыха, но с оплатой в одинарном размере. Если рабочий работает в смену, которая частично переходит в праздничный день и в ночное время, то в двойном размере оплачиваются только те часы работы, которые совпали с праздничным днем. Оплата за работу в ночное время производится по существующим нормам без удвоения доплат. Сверхурочные работы в праздничный день дополнительно не оплачиваются, поскольку все часы оплачиваются в двойном размере.

Пример

Работая в праздничный день, рабочий-сдельщик изготовил 15 деталей. Расценка за единицу продукции — 10 руб. Заработок рабочего за этот день составит: $10 \text{ руб.} \times 15 \text{ деталей} \times 2 = 300 \text{ руб.}$

Пример

Рабочий-повременщик с часовой оплатой труда работал 6 часов в праздничный день. Часовая тарифная ставка — 12 руб. Его заработок за этот день составил:

$$12 \text{ руб.} \times 6 \text{ ч} \times 2 = 144 \text{ руб.}$$

Пример

Работник с должностным окладом 8000 руб. работал в мае 2 праздничных дня. В месяце 20 рабочих дней. Заработок за эти праздничные дни составил:

$$8000 \text{ руб./}20 \text{ дней} \times 2 \times 2 = 1600 \text{ руб.}$$

Оплата работы в ночное время. Ночным считается время работы с 22 до 6 часов утра. Однако общая продолжительность рабочего времени (включая ночное) одного работника не должна превышать 40 часов в неделю.

Час ночной работы оплачивается в повышенном размере, который устанавливается коллективным договором или положением об оплате труда организации, но при этом не может быть ниже предусмотренного законодательством. Продолжительность ночной работы (смены) сокращается на один час, но оплачивается как за полную смену. Ночное время учитывается в табелях учета рабочего времени итоговым количеством за месяц.

К работе в ночное время не допускаются беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет; работники моложе 18 лет и работники других категорий согласно законодательству. Инвалиды могут привлекаться к работе в ночное время только с их согласия и при условии, если такая работа не запрещена им медицинскими рекомендациями.

Оплата очередного отпуска. Оплачиваемый отпуск должен предоставляться работнику ежегодно. Право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении 6 месяцев его непрерывной работы в данной организации. По соглашению сторон оплачиваемый отпуск работнику может быть предоставлен и до истечения 6 месяцев (ст. 122 ТК РФ):

- женщинам — перед отпуском по беременности и родам или непосредственно после него;
- работникам в возрасте до 18 лет;
- работникам, усыновившим ребенка в возрасте до 3 месяцев;
- в других случаях, предусмотренных федеральными законами.

Правилами об отпусках предусмотрено, что отпуск может быть предоставлен и до наступления права на него, т. е. авансом. При этом отпуск должен быть полным, т. е. установленной законодательством продолжительности, и оплачиваться также полностью.

Отпуск за второй и последующие годы работы может быть предоставлен в любое время года в соответствии с графиком отпусков. График отпусков составляется не позднее чем за две недели до начала календарного года по ф. № Т-7. Не предоставлять отпуск работнику в течение 2 лет подряд запрещается. Очередной ежегодный отпуск должен предоставляться до истечения текущего рабочего года.

Продолжительность очередного ежегодного отпуска составляет 28 календарных дней. При этом в период отпуска не включаются праздничные дни.

Некоторым категориям работников (работники моложе 18 лет, инвалиды, работники детских и образовательных учреждений, педагоги и т. д.) предоставляются удлиненные основные отпуска (до 56 календарных дней в году). Часть отпуска, превышающая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией.

Замена отпуска денежной компенсацией не допускается:

- беременным женщинам;
- работникам моложе 18 лет;
- работникам, занятым на тяжелых работах и работах с вредными или опасными условиями труда.

При увольнении работнику выплачивается денежная компенсация за все неиспользованные отпуска.

По соглашению между работником и работодателем ежегодный оплачиваемый отпуск может быть разделен на части. При этом хотя бы одна из частей отпуска должна быть не менее 14 календарных дней.

Отзыв работника из отпуска допускается только с его согласия. Неиспользованная в связи с этим часть отпуска должна быть предоставлена по выбору работника в удобное для него время в течение текущего рабочего года или присоединена к отпуску за следующий рабочий год.

Ежегодный оплачиваемый отпуск должен быть продлен в случаях, когда:

- работник во время отпуска заболел;
- работник во время отпуска исполнял государственные обязанности (если для этого законом предусмотрено освобождение от работы);

- в других случаях, предусмотренных законом или локальным нормативным актом организации.

Оплата отпуска производится не позднее чем за три дня до его начала.

Расчетный период для оплаты очередного отпуска — это 12 месяцев, предшествующих уходу работника в отпуск.

При расчете отпускных учитываются все предусмотренные системой оплаты труда **виды выплат**, применяемые в организации, независимо от источников этих выплат:

- заработная плата, начисленная работникам по тарифным ставкам, должностным окладам, по сдельным расценкам, в процентах от выручки от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- заработная плата, выданная в неденежной форме;
- комиссионное вознаграждение;
- гонорар работников редакций газет, журналов, иных средств массовой информации, искусства, состоящих в списочном составе организации;
- разница в должностных окладах работников, перешедших на нижеоплачиваемую работу (должность);
- надбавки и доплаты (за классность, квалификационный разряд, выслугу лет, совмещение профессий и т. п.);
- компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда (обусловленные районным регулированием, доплаты за работу во вредных и тяжелых условиях труда, в ночное время, при многосменном режиме, в выходные и праздничные дни и сверхурочно);
- премии и вознаграждения (в том числе годовые и за выслугу лет учитываются в размере 1/12 за каждый месяц расчетного периода);
- другие выплаты, предусмотренные системой оплаты труда.

Какие-либо денежные средства, выданные работникам не в качестве вознаграждения за труд (дивиденды по акциям, проценты по вкладам, страховые выплаты, материальная помощь (разовые премии, на похороны и др.), кредиты и др.), при исчислении отпускных не учитываются.

В случае если время, приходящееся на расчетный период, отработано не полностью, премии и вознаграждения учитываются пропорционально времени, отработанному в расчетный период.

Отпускные рассчитываются по формуле

$$\text{Отпускные} = \frac{\text{Количество предоставляемых календарных дней отпуска} \times \text{Сумма начисленной заработной платы за расчетный период}}{\text{Расчетное количество дней за расчетный период}}$$

Расчетное количество дней за расчетный период определяется следующим образом.

1. Расчетный период отработан полностью:

$$\begin{aligned} & \text{Расчетное количество дней} \\ & \text{в полностью отработанном} = \\ & \text{расчетном периоде} \\ & = \frac{12 \text{ (Количество месяцев расчетного периода)}}{\text{расчетного периода}} \times 29,4 \text{ (Среднемесячное количество календарных дней)}. \end{aligned}$$

Пример

Петрову П. П. предоставляется очередной ежегодный отпуск продолжительностью 28 календарных дней с 4 августа. Расчетный период отработан полностью. Оклад работника составляет 6000 руб.

Расчетное количество дней в полностью отработанном расчетном периоде составит

$$12 \times 29,4 = 352,8 \text{ дня.}$$

Сумма отпускных составит:

$$28 \text{ р. д.} \times (6000 \text{ руб.} \times 12 \text{ мес}) / 352,8 \text{ дня} = 5714,29 \text{ руб.}$$

2. Расчетный период отработан не полностью:

$$\begin{aligned} & \text{Расчетное количество} \\ & \text{дней в не полностью} \\ & \text{отработанном расчетном периоде} = \text{Количество полностью} \\ & \text{отработанных месяцев} \times 29,4 + \\ & \frac{\text{Количество не полностью} \\ \text{отработанных месяцев} \times 29,4}{\text{расчетного периода}} \times \frac{\text{Количество календарных дней} \\ \text{приходящихся на отработанное} \\ \text{время, в не полностью отработанных} \\ \text{месяцах расчетного периода.}}{\text{Количество календарных дней} \\ \text{в не полностью} \\ \text{отработанных месяцах} \\ \text{расчетного периода}} \end{aligned}$$

Пример

Петров П. П. с 20 октября уходит в отпуск на 28 календарных дней. Оклад работника — 6000 руб. В июле Петров П. П. болел, на отработанное время в июле приходится 19 календарных дней из 31. Зарплата за июль — 3600 руб.

Расчетное количество дней в не полностью отработанном расчетном периоде составит

$$11 \text{ мес} \times 29,4 + (29,4 \times 1 \text{ мес}/31) \times 19 = 341,42 \text{ дня.}$$

Сумма отпускных составит

$$28 \text{ к. д.} \times (6000 \text{ руб.} \times 11 \text{ мес} + 3600 \text{ руб.})/341,42 \text{ дня} = 5\,707,93 \text{ руб.}$$

Фактически начисленные суммы очередных и дополнительных отпусков, компенсаций за неиспользованные отпуска включаются в издержки производства. Начисленные отпускные суммы включаются в фонд заработной платы отчетного месяца только в сумме, которая приходится на дни отпуска отчетного месяца. Если часть отпуска переходит на следующий месяц, то суммы, причитающиеся за дни отпуска в следующем месяце, включаются в фонд заработной платы следующего месяца. В отчетном месяце выплаченная работникам за эти дни сумма отпускных отражается как выданный аванс.

В целях равномерного включения предстоящих расходов на оплату отпусков работникам в затраты на производство организации имеют право создавать резервы на предстоящую оплату отпусков.

Оплата пособия по временной нетрудоспособности. Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в следующих случаях:

- работник заболел;
- работник получил травму, связанную с утратой трудоспособности;
- работник находился на долечивании в санаторно-курортном учреждении непосредственно после стационарного лечения по направлению медицинского учреждения;
- заболел член семьи работника и есть необходимость ухода за ним;
- работник помещен в стационар протезно-ортопедического предприятия для протезирования;
- работник находился на карантине.

Основанием для назначения и выплаты пособия по временной нетрудоспособности является больничный лист (листок нетрудоспособности). В случае утери листка нетрудоспособности пособие выплачивается на основании его дубликата. Продолжительность нетрудоспособности работника указывается в листке временной нетрудоспособности.

Первые два дня нетрудоспособности работнику оплачивает работодатель за счет собственных средств, но только в случае болезни или травмы самого работника. Начиная с третьего дня в этих случаях, а также начиная с первого дня по всем иным случаям нетрудоспособности (включая уход за ребенком) пособие выплачивается за счет средств Фонда социального страхования.

Размер пособия зависит от общей продолжительности страхового стажа и среднего заработка:

Размер пособия по временной нетрудоспособности	Страховой стаж работы
В размере 60% заработка	До 5 лет
В размере 80% заработка	От 5 до 8 лет
В размере 100% заработка	От 8 лет и более

Страховой стаж работника организации определяется путем суммирования всех периодов работы, указанных в его трудовой книжке.

Пособие по временной нетрудоспособности может выплачиваться в размере, не превышающем одного МРОТ за месяц, в случае:

- нарушения застрахованным лицом без уважительных причин в период болезни режима, предписанного лечащим врачом;
- неявки больного (без уважительных причин) в назначенный срок на врачебный осмотр или на проведение медико-социальной экспертизы;
- заболевания или травмы, наступивших вследствие алкогольного, наркотического, токсического опьянения или действий, связанных с таким опьянением.

Чтобы рассчитать пособие по временной нетрудоспособности, необходимо определить:

- заработок работника, учитываемый при выплате пособия;
- среднедневной заработок работника;
- дневное пособие работника;
- общую сумму пособия.

В сумму **заработка**, учитываемого при расчете пособия, включаются:

- заработная плата;
- сумма постоянных доплат и надбавок (доплаты за выполнение обязанностей временно отсутствующих работников, за руководство бригадой и т. д.);
- среднемесячная сумма премий, предусмотренных Положением о премировании.

Не учитываются при расчете пособия:

- доплаты за работу в выходные и праздничные дни;
- доплаты за сверхурочную работу, произведенную сверх месячной нормы рабочего времени;

- заработная плата при работе по совместительству (кроме случаев, предусмотренных для педагогических, фармацевтических и медицинских работников);
- доплаты за работу, не входящую в обязанности работника по основной работе;
- выплаты за время простоя организации;
- средний заработок, выплаченный работнику за время очередного ежегодного и дополнительного отпусков;
- выплаченные пособия по временной нетрудоспособности, а также по беременности и родам, другие пособия, выплачиваемые за счет средств государственного социального страхования;
- единовременные выплаты, которые не установлены Положением об оплате труда организации или Положением о премировании работников (например, единовременные премии, компенсации за неиспользованный отпуск, выходное пособие и т. д.).

Пособие по временной нетрудоспособности исчисляется из среднего заработка работника по основному месту работы за последние 12 календарных месяцев, предшествующих месяцу наступления нетрудоспособности.

При определении периода фактической работы в последних 12 календарных месяцах перед наступлением нетрудоспособности не учитываются периоды, в течение которых работник фактически не работал

- работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;
- работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;
- работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;
- работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;
- работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством РФ.

Расчет среднего дневного заработка:

$$\text{Средний дневной заработок} = \frac{\text{Зарботок работника, учитываемый при выплате пособия}}{\text{Общее число календарных дней за 12 дней}}$$

Расчет суммы дневного пособия:

$$\text{Дневное пособие} = \frac{\text{Процент, зависящий от величины страхового стажа (60, 80, 100)}}{\text{Средний дневной заработок}} \times \text{Средний дневной заработок}$$

Расчет общей суммы пособия:

$$\text{Сумма пособия} = \text{Дневное пособие} \times \text{Количество календарных дней нетрудоспособности.}$$

Пример

Работник работает в организации по трудовому договору. Он проболел с 1 по 17 февраля. Общий страховой стаж работника составляет 6 лет. За расчетный период (12 месяцев, предшествующих болезни) работнику была выплачена заработная плата, учитываемая при расчете пособия, — 95 000 руб. На расчетный период приходится 365 календарных дней.

Средний дневной заработок:

$$95\,000 \text{ руб.} / 365 \text{ дней} = 260,27 \text{ руб.}$$

Сумма дневного пособия:

$$260,27 \text{ руб.} \times 80\% / 100\% = 208,22 \text{ руб.}$$

Сумма пособия:

$$208,22 \text{ руб.} \times 17 \text{ дней} = 3539,67 \text{ руб.}$$

В настоящее время действует ограничение размера дневного пособия по временной нетрудоспособности, которое рассчитывается следующим образом: 415 000 руб. (предельная сумма, на которую начисляются страховые взносы) / 365 дней = 1136,99 руб.

Данная норма означает, что в случае, когда максимальный размер дневного пособия меньше, чем сумма пособия, рассчитанного из фактического заработка, расчет общего пособия по временной нетрудоспособности ведется исходя из максимально возможной величины.

Без ограничения максимального размера пособие выплачивается работникам, пострадавшим от несчастного случая на производстве или профессионального заболевания.

Сумма пособия за полный календарный месяц не может быть ниже минимального размера оплаты труда.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в установленном минимальном размере в случае, если работник из последних 12 календарных месяцев перед наступлением нетрудоспособности проработал фактически менее трех месяцев.

Учет удержаний из заработной платы. Удержания могут осуществляться в пользу:

- бюджета;
- организации, в которой работает работник;
- третьих лиц.

В пользу бюджета удерживаются суммы налога на доходы физических лиц, а также штрафы за нарушения налогового и административного законодательства.

В пользу организации могут удерживаться невозвращенные подотчетные суммы, отпускные за неотработанные дни оплачиваемого отпуска, материальный ущерб, нанесенный работником организации, и т. д.

В пользу третьих лиц удерживаются алименты, суммы, предназначенные для возмещения причиненного вреда, взносы, перечисляемые по заявлению работника в страховые и благотворительные организации, и т. д.

Удержания бывают:

- обязательные;
- по инициативе организации;
- по заявлению работника.

Обязательные удержания. К обязательным удержаниям относятся налог на доходы физических лиц и удержания по исполнительным листам.

Налог на доходы физических лиц введен гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ.

Плательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников в РФ и не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах.

Налоговым периодом признается календарный год.

При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение **стандартных, социальных, имущественных и профессиональных налоговых вычетов.**

В состав **стандартных** налоговых вычетов входят следующие вычеты

- 1) в размере 3000 руб. за каждый месяц налогового периода для лиц получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболе-

вания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС; для лиц, ставших инвалидами, получившими или перенесшими лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, и т. д.

- 2) в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода для лиц, являющихся Героями Советского Союза или РФ, награжденных орденом Славы трех степеней, являющихся участниками Великой Отечественной войны; инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп и т. д.;
- 3) в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода для лиц, не перечисленных в п. 1 и 2. Вычет для этих лиц действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 40 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 40 000 руб., налоговый вычет не применяется.
- 4) в размере 1000 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на:
 - ◆ каждого ребенка налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок и которые являются родителями или супругом (супругой) родителя;
 - ◆ каждого ребенка у налогоплательщиков, которые являются опекунами или попечителями, приемными родителями, супругом (супругой) приемного родителя.

Указанный налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 280 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 280 000 руб., налоговый вычет не применяется.

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

Налоговый вычет предоставляется в двойном размере единственному родителю (приемному родителю), опекуну, попечителю. Предостав-

ление указанного налогового вычета единственному родителю прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления его в брак.

Налоговый вычет предоставляется родителям и супругу (супруге) родителя, опекунам, попечителям, приемным родителям, супругу (супруге) приемного родителя на основании их письменных заявлений и документов, подтверждающих право на данный налоговый вычет.

Налоговый вычет может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

Налогоплательщикам, имеющим право более чем на один стандартный налоговый вычет, предоставляется максимальный из соответствующих вычетов.

В состав *социальных* входят следующие налоговые вычеты:

- 1) в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств соответствующих бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, а также в сумме пожертвований, перечисляемых (уплачиваемых) налогоплательщиком религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности, — в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде;
- 2) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на обучение с учетом ограничения, установленного п. 2 ст. 219 НК РФ, а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет, налогоплательщиком-опекуном (налогоплательщиком-попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет по очной форме обучения в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя);
- 3) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреж

дениями Российской Федерации, а также уплаченной налогоплательщиком за услуги по лечению супруга (супруги), своих родителей и/или своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях Российской Федерации (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утверждаемым Правительством Российской Федерации), а также в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утверждаемым Правительством Российской Федерации), назначенных им лечащим врачом, приобретаемых налогоплательщиками за счет собственных средств.

При применении социального налогового вычета, предусмотренного настоящим подпунктом, учитываются суммы страховых взносов, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования, а также по договорам добровольного страхования супруга (супруги), родителей и/или своих детей в возрасте до 18 лет, заключенным ими со страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, предусматривающим оплату такими страховыми организациями исключительно услуг по лечению;

- 4) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде пенсионных взносов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному (заключенным) налогоплательщиком с негосударственным пенсионным фондом в свою пользу и/или в пользу супруга (в том числе в пользу вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством), и/или в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде страховых взносов по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования, заключенному (заключенным) со страховой организацией в свою пользу и/или в пользу супруга (в том числе вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством), — в размере фактически произведенных расходов с учетом ограничения, установленного п. 2 ст. 219 НК РФ;
- 5) в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии — в размере фактически произведенных расходов с учетом ограничения, установленного п. 2 ст. 219 НК РФ.

Социальные налоговые вычеты, указанные в п. 2–5 (за исключением расходов на обучение детей налогоплательщика и расходов на дорогостоящее лечение), предоставляются в размере фактически произведенных расходов, но в совокупности не более 120 000 руб. в налоговом периоде. В случае наличия у налогоплательщика в одном налоговом периоде расходов на обучение, медицинское лечение, расходов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования и по уплате дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии налогоплательщик самостоятельно выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитываются в пределах максимальной величины социального налогового вычета.

В состав *имущественных* налоговых вычетов входят следующие налоговые вычеты:

- 1) в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих в целом 1 млн руб., а также в суммах, полученных в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих 250 тыс. руб.

Вместо использования права на получение имущественного налогового вычета, предусмотренного настоящим пунктом, налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов, за исключением реализации налогоплательщиком принадлежащих ему ценных бумаг;

- 2) в сумме, израсходованной налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельного участка в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных организаций Российской Федерации и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них.

Общий размер данного имущественного налогового вычета не может превышать 2 млн руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных организаций Российской Федерации и фактически израсходованным налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них.

В состав *профессиональных* входят следующие налоговые вычеты:

- 1) налогоплательщики, указанные в п. 1 ст. 227 НК РФ (индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой), — в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. Если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности;
- 2) налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, — в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг);
- 3) налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, — в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в определенных размерах (в процентном отношении от суммы дохода), установленных НК РФ.

В общем случае ставка НДФЛ устанавливается в размере 13%.

В размере 35% налоговая ставка устанавливается в отношении следующих доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы то-

варов, работ и услуг, в части превышения установленных размеров;

- страховых выплат по договорам добровольного страхования в части превышения установленных размеров;
- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения установленных сумм;
- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств в части превышения установленных размеров.

В размере 30% налоговая ставка устанавливается в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ.

В размере 15% налоговая ставка установлена в отношении доходов в виде дивидендов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ,

Налоговая ставка в размере 9% устанавливается в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов.

Сумма налога определяется в полных рублях.

Удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

Уплата НДФЛ от сумм оплаты труда производится организациями, которые в данном случае выступают в роли налоговых агентов. Организации обязаны вести учет доходов и НДФЛ персонально по каждому работнику. Для такого учета предусмотрена *налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц (ф. № 1-НДФЛ)*. По итогам года организации обязаны представлять в налоговые органы *справку о доходах физического лица за год (ф. № 2-НДФЛ)*.

Удержания по исполнительным листам.

Исполнительный лист — это документ, выданный судом, в котором указаны причина и размер удержаний с работника.

По исполнительному листу удерживаются алименты, а также суммы в возмещение морального и материального вреда, нанесенного работником другим лицам.

Удержания денежных сумм из дохода работника на основании исполнительного листа осуществляются без издания приказа руководителя об удержании и без согласия работника.

В бухгалтерии все исполнительные документы регистрируются в специальном журнале и хранятся как бланки строгой отчетности.

Алименты на содержание несовершеннолетних детей удерживаются с дохода работника как по основному месту работы, так и при работе по совместительству.

Удержания алиментов производятся до достижения ребенком совершеннолетия (18 лет).

Перечень доходов, из которых удерживаются алименты на несовершеннолетних детей, утвержден Постановлением Правительства РФ от 18 июля 1996 г. № 841.

К таким доходам относятся:

- заработная плата;
- все виды доплат и надбавок (за работу в ночное время, совмещение профессий и должностей, временное замещение, выслугу лет, стаж работы и т. п.);
- премии (вознаграждения), выплачиваемые регулярно, а также по итогам работы за год;
- доплаты за сверхурочную работу, работу в выходные и праздничные дни.

Сумма удержанных алиментов должна быть не позднее чем в трехдневный срок выдана получателю из кассы организации, или переведена на банковский счет получателя, или выслана получателю по почте.

Расходы на перевод алиментов по почте должен оплачивать работник, который их уплачивает.

Если место нахождения получателя алиментов неизвестно, удержанные суммы перечисляются на депозитный счет суда по месту нахождения организации.

Алименты могут удерживаться в процентах (долях) от дохода работника или в фиксированной денежной сумме.

Алименты удерживаются в следующем размере:

- на содержание одного ребенка — $1/4$ дохода работника;
- на содержание двоих детей — $1/3$ дохода работника;
- на содержание троих и более детей — $1/2$ дохода работника.

Размер этих долей может быть изменен (уменьшен или увеличен) судом с учетом материального или семейного положения сторон и иных заслуживающих внимания обстоятельств.

Суд может уменьшить или увеличить сумму, подлежащую взысканию в уплату алиментов. Однако эта сумма не может превышать 70% заработка работника, уменьшенного на сумму налога на доходы физических лиц.

С работников могут удерживаться алименты и на нетрудоспособных родителей. Размер алиментов, взыскиваемых с каждого из детей, определяется судом исходя из материального и семейного положения родителей и детей. Дети могут быть освобождены от обязанности по содержанию своих нетрудоспособных нуждающихся в помощи родителей, если судом будет установлено, что родители уклонялись от выполнения обязанностей родителей.

По исполнительным листам из заработной платы работников могут удерживаться:

- суммы в возмещение вреда, причиненного третьим лицам в результате полной или частичной потери ими трудоспособности или кормильца;
- суммы в возмещение имущественного вреда или ущерба, причиненного третьим лицам;
- суммы, перечисляемые в возмещение морального вреда;
- штрафы за нарушение административного, налогового и уголовного законодательства.

Удержания по инициативе организации. Работник организации в процессе своей трудовой деятельности может нанести **материальный ущерб организации**. Ущерб может возникнуть в результате потери или порчи имущества организации. Трудовое законодательство предусматривает:

- ограниченную материальную ответственность;
- полную материальную ответственность.

Ограниченная материальная ответственность наступает, если работник:

- допустил брак в работе;
- испортил имущество по небрежности или неосторожности;
- потерял или неправильно оформил документы (например, работник неправильно составил акт приемки товаров, и из-за этого организации было отказано во взыскании с поставщика выявленной недостачи).

Брак в производстве может возникнуть как по вине работника, так и по вине работодателя.

С работника может быть удержан ущерб, который понесла организация из-за выпуска бракованной продукции, только при условии, что брак возник по его вине.

Для определения размера ущерба, который должен компенсировать работник, необходимо выяснить, является ли брак исправимым.

Исправимый брак — это бракованная продукция, которую технически возможно и экономически целесообразно исправить в организации.

Если брак исправим, то с виновника удерживаются все расходы организации по его исправлению (стоимость использованных материалов, заработная плата работников, начисленная за исправление брака, и т. д.).

Неисправимый (окончательный) брак — это продукция с дефектами, устранить которые невозможно или экономически нецелесообразно.

Если брак неисправим, с работника удерживается стоимость испорченных материальных ценностей.

Общая сумма удержания за допущенный брак не может превышать среднемесячный заработок работника.

Размер ежемесячного удержания за допущенный брак не может превышать 20% заработной платы работника, причитающейся к выплате.

При полной материальной ответственности работник должен возместить организации всю сумму ущерба, возникшего в результате недостачи или порчи материальных ценностей.

Полная материальная ответственность наступает:

- когда такая ответственность возложена на работника в соответствии с Трудовым кодексом РФ или иными федеральными законами;
- если выявлена недостача ценностей, вверенных работнику на основании специального письменного договора или полученных им по разовому документу;
- если ущерб причинен умышленно;
- если ущерб причинен работником, находившимся в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;
- если ущерб причинен в результате преступных действий работника, установленных приговором суда;
- если ущерб причинен в результате административного проступка, когда таковой установлен соответствующим государственным органом;
- если ущерб причинен в результате разглашения сведений, составляющих охраняемую законом тайну (служебную, коммерческую), в случаях, предусмотренных федеральными законами;
- если ущерб причинен не при исполнении работником трудовых обязанностей (например, при использовании служебного автотранспорта в свободное от работы время).

Кроме того, полная материальная ответственность может быть установлена трудовым договором, заключаемым с руководителем организации, заместителями руководителя, главным бухгалтером.

Если сумма ущерба не превышает средний заработок работника, то она удерживается из его заработной платы по приказу руководителя организации. Сумма ущерба, превышающая средний заработок работника, взыскивается только по решению суда.

Удержание своевременно не возвращенных сумм, полученных под отчет. Работник, получивший подотчетную сумму, должен за нее отчитаться, представить в бухгалтерию авансовый отчет (с приложением документов, подтверждающих расходы), а неизрасходованные средства вернуть в кассу организации (суммы, обоснованно истраченные сверх выданной подотчетной суммы, могут быть возмещены работнику).

Работник, получивший подотчетную сумму на командировочные расходы, должен представить авансовый отчет и сдать в кассу неизрасходованный остаток подотчетных сумм не позднее чем через три рабочих дня после возвращения из командировки.

Срок, на который можно выдать наличные деньги под отчет на хозяйственные нужды, устанавливается руководителем организации.

Сумма подотчетных средств, не возвращенная работником в установленный срок, может удерживаться из его заработной платы.

Единовременная сумма удержаний не может превышать 20% заработной платы, причитающейся к выдаче.

Удержания на основании заявлений или обязательств работников. Все удержания, производимые на основании письменных заявлений или обязательств работника, производятся сверх обязательных удержаний.

Основаниями для удержания тех или иных сумм из заработной платы работника являются его заявления или заключенные с ним договоры (например, договор о предоставлении займа).

Удержания по договору займа. Организация может предоставлять своим работникам денежные средства по договору займа. В этом случае с работником заключается письменный договор.

В договоре указываются сумма займа; срок, на который он выдается; а также порядок возврата займа (целиком или частями, вносятся деньги в кассу или сумма займа удерживается из зарплаты и т. д.).

Порядок удержания средств из заработной платы работника также определяется договором. Сумма займа, которая может быть удержана из заработной платы работника, действующим законодательством не ограничена.

Если срок возврата займа в договоре не указан, то работник обязан вернуть деньги в течение 30 дней после того, как организация этого потребует.

В договоре можно предусмотреть, что за пользование займом работник должен уплатить проценты. Как правило, договор займа предусматривает, что проценты выплачиваются ежемесячно, но можно установить и любой другой порядок их уплаты.

Если организация предоставляет беспроцентный заем, а также если сумма процентов по займу, которую должен выплатить работник, ниже $2/3$ ставки рефинансирования Банка России (при выдаче займа в рублях) или 9% годовых (при выдаче займа в иностранной валюте), работник получает материальную выгоду.

Сумма материальной выгоды рассчитывается:

- как разница между процентами, начисленными в размере $2/3$ ставки рефинансирования Банка России, и суммой процентов, исчисленных по договору (если заем выдан в рублях);
- как разница между процентами, начисленными из расчета 9% годовых, и суммой процентов, исчисленных по договору (если заем выдан в валюте).

Материальная выгода облагается налогом на доходы физических лиц отдельно от других видов доходов по ставке 35%.

Удержания за товары, проданные в кредит. Работники организации могут приобрести на предприятиях торговли те или иные товары в кредит. В этом случае организация, где работает работник, может удерживать определенную сумму из его заработной платы в счет погашения кредита.

При покупке товаров в кредит на предприятии торговли работник исполняет поручение-обязательство в двух экземплярах.

Первый экземпляр поручения остается на предприятии торговли, второй пересылается в организацию, где работает работник.

Удержание заработной платы по поручению-обязательству может осуществляться только с согласия работника.

Прочие виды удержаний по заявлениям работников. На основании письменных заявлений работников могут производиться и другие удержания из заработной платы (например, в оплату взносов по договору страхования или договору о предоставлении услуг мобильной связи, членские и благотворительные взносы, за форменную одежду и т. д.).

6.2. Аналитический и синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда

Для учета расчетов с работниками организации по оплате труда, а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации предназначен счет **70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»** — активно-пассивный (чаще пассивный).

Начальное сальдо (по кредиту) — задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате на начало отчетного периода.

Кредитовый оборот — начисления по оплате труда, пособий, доходов от участия в организации.

Дебетовый оборот — удержания из заработной платы, выдача причитающихся сумм работникам.

Конечное сальдо (по кредиту) — задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате на конец отчетного периода.

Суммы отпусков включаются в фонд заработной платы отчетного месяца только в сумме, приходящейся на дни отпуска в отчетном месяце. В случае перехода части отпуска на следующий месяц выплаченные работникам за эти дни суммы отпускных отражаются в отчетном месяце как выданный аванс. В следующем месяце эту сумму включают в состав фонда оплаты труда.

В некоторых организациях отпуска работникам предоставляются в течение года неравномерно. Поэтому для более точного определения себестоимости продукции суммы, выплачиваемые работникам за отпуска, относят на издержки производства в течение года равными долями независимо от того, в каком месяце эти суммы будут выплачиваться. Тем самым создается резерв для оплаты отпусков работникам. Организация может создавать резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет.

Выплата заработной платы производится, как правило, из кассы организации. По просьбе работников выплаты могут производиться путем безналичного перечисления оплаты труда на банковские счета работников.

По истечении срока оплаты труда (три дня) кассир должен:

- в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилии лиц, которым не произведены необходимые выплаты, поставить штамп или сделать отметку от руки: «Депонировано»;

- составить реестр депонированных сумм;
- в конце платежной (расчетно-платежной) ведомости сделать надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью;
- записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и указать в ведомости номер расходного кассового ордера.

Бухгалтерия производит проверку отметок, сделанных кассиром в платежных (расчетно-платежных) ведомостях, и подсчет выданных и депонированных по ним сумм.

Депонированные суммы сдаются в банк на расчетный счет организации.

Учет расчетов с депонентами ведут в *книге учета депонированной заработной платы*, заполняемой по данным реестра невыданной заработной платы. Книгу открывают на год. Для каждого депонента в ней отводят отдельную строку, в которой указывают табельный номер депонента, его фамилию, имя, отчество, депонированную сумму и отметки о ее выдаче. Суммы, оставшиеся на конец года невыплаченными, переносят в новую книгу, открываемую также на год. Последующую выплату депонированной заработной платы осуществляют по расходному кассовому ордеру.

В соответствии с ТК РФ допускается по письменному заявлению работника производить оплату труда в неденежной (натуральной) форме.

Основные корреспонденции по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Начислена оплата труда работникам основного производства	20	70
Начислена оплата труда работникам вспомогательных производств	23	70
Начислена оплата труда работникам, занятым обслуживанием производства	25	70
Начислена оплата труда управленческому персоналу организации	26	70
Начислена оплата труда работникам, занятым исправлением брака	28	70
Начислена оплата труда работникам обслуживающих производств и хозяйств	29	70

Содержание операций	Дебет	Кредит
Начислена оплата труда работникам, занятым в торговой деятельности или в операциях по продаже готовой продукции	44	70
Начислена оплата труда работникам, занятым на выполнении работ, затраты по которым относятся к расходам будущих периодов	97	70
Начислена оплата труда работникам, связанным с приобретением и созданием материально-производственных запасов, оборудования к установке, основных средств и нематериальных активов (при условии, когда оплата труда включается в стоимость приобретаемых или создаваемых активов)	10, 15, 07, 08	70
Начислены премии, материальная помощь, доходы работникам организации по акциям и вкладам в его имущество за счет прибыли организации	84, 91	70
Начислено пособие по временной нетрудоспособности, выплачиваемое за счет средств работодателя	20, 23, 25, 26, 29, 44	70
Начислено пособие по временной нетрудоспособности, выплачиваемое за счет средств ФСС РФ	69-1	70
Начислена сумма отпускных, приходящихся на текущий месяц	20, 23, 25, 26, 29, 44	70
Начислена сумма отпускных, приходящихся на следующий месяц	97	70
В следующем месяце сумма отпускных включена в состав фонда оплаты труда	20, 23, 25, 26, 29, 44	97
Создан резерв на оплату отпусков работникам, на выплату вознаграждений за выслугу лет	20, 23, 25, 26, 29, 44, 97	96
По мере ухода рабочих в отпуск начисленные суммы за отпускной период списывают на уменьшение созданного резерва. Начисление работникам вознаграждения за выслугу лет отражается такой же записью	96	70
Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы работников	70	68
Удержаны из заработной платы неиспользованные подотчетные суммы	70	71
Удержаны из заработной платы суммы, причитающиеся с работника в счет погашения займа	70	73-1
Удержана их заработной платы сумма материального ущерба	70	73-2
Удержаны из заработной платы платежи по личному страхованию	70	76-1
Удержаны из заработной платы прочие платежи (алименты, профсоюзные взносы, коммунальные услуги и т. п.)	70	76

Содержание операций	Дебет	Кредит
Выплачена из кассы заработная плата (дивиденды) работникам	70	50
Перечислена с расчетного счета заработная плата работникам	70	51
Депонирована неполученная заработная плата	70	76-4
Выдана депонированная заработная плата	76-4	50
Начислена заработная плата работникам организации в натуральной форме	20, 23, 25, 26, 44	70
Отражена стоимость выданной работникам в натуре готовой продукции (товаров, материальных ценностей) по продажным ценам (включая НДС)	70	90-1
Списана себестоимость выданной готовой продукции (товаров, материальных ценностей)	90-2	43 (41, 10)
Начислен НДС с продажной стоимости выданной продукции (товаров, материальных ценностей)	90-3	68
Определен финансовый результат (прибыль) от продажи готовой продукции (товаров, материальных ценностей)	90-9	99

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 10, (10/1, 13).

Регистр аналитического учета — лицевые счета, расчетные и платежные ведомости — по каждому работнику, ведомости № 12, 15 — по производствам, цехам, а внутри них — по видам произведенной продукции.

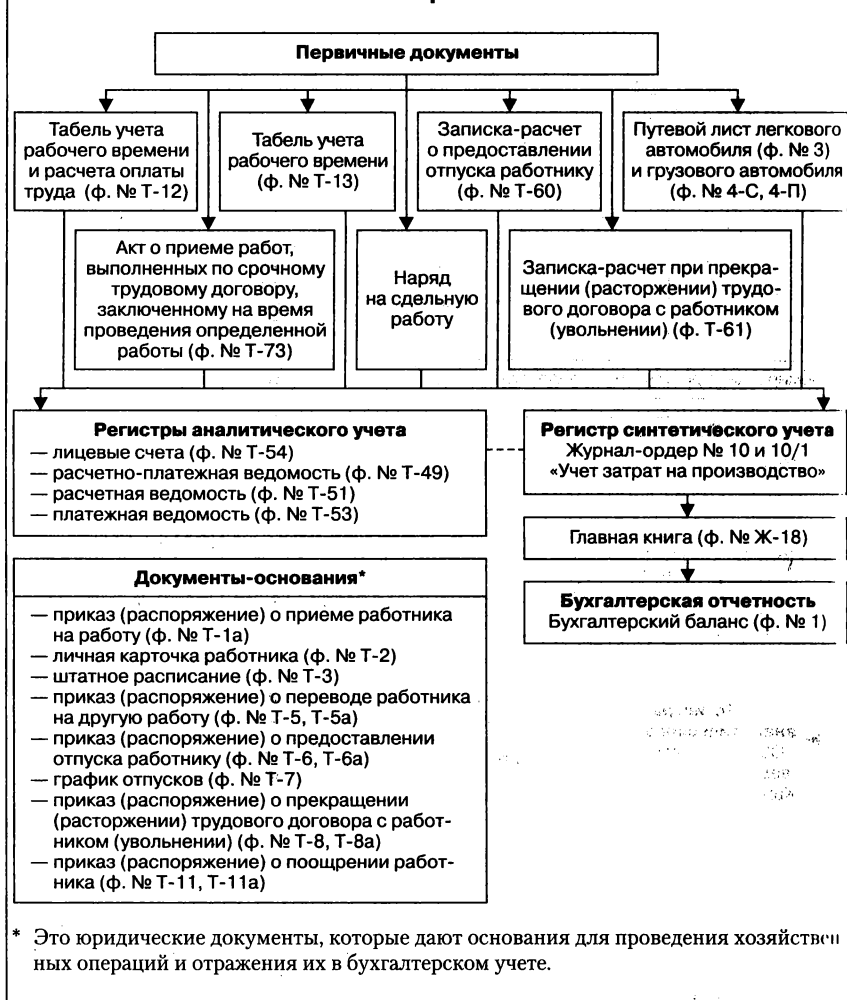
При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 70 (Главная книга), анализ счета 70, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 70, анализ счёта 70 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 70, карточка счета 70 по субконто и др.

6.3. Учет расчетов с органами социального страхования и обеспечения

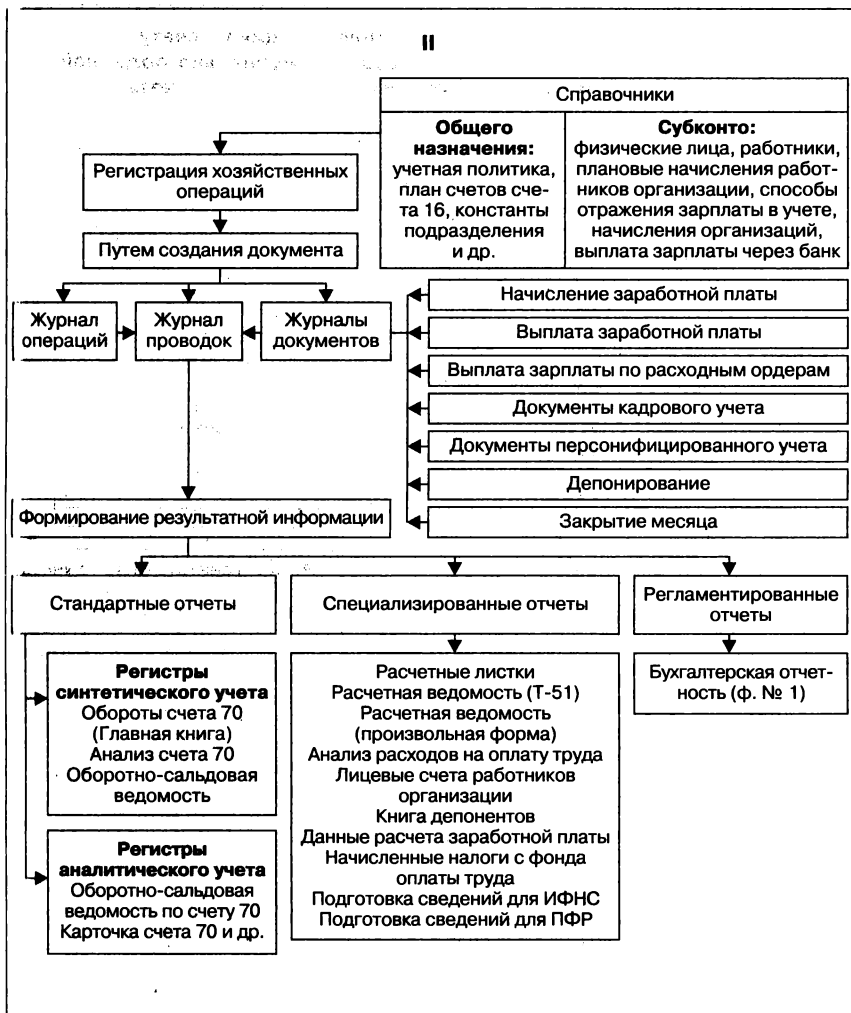
Для обеспечения права граждан на государственное пенсионное и социальное страхование (обеспечение) и медицинскую помощь организации должны производить страховые взносы от начисленных в пользу работников выплат в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального стра-

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 70
«Расчеты с персоналом по оплате труда» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I



хования РФ (ФСС РФ) и в Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования (ФФОМС и ТФОМС). Кроме того, организации обязаны уплачивать страховые взносы на



обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Порядок исчисления, уплаты страховых взносов, а также представления отчетности по ним установлен Федеральным законом от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ.

Плательщиками страховых взносов являются страхователи, к которым относятся:

- 1) лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:
 - ◆ организации;
 - ◆ индивидуальные предприниматели;
 - ◆ физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;
- 2) индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой.

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

База для начисления страховых взносов для плательщиков страховых взносов, осуществляющих выплаты физическим лицам, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, признаваемых объектом обложения в соответствии со ст. 8 Закона № 212-ФЗ, за исключением сумм, которые не облагаются согласно ст. 9 Закона № 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. С 2010 г. в отношении каждого физического лица введено ограничение размера для облагаемой базы, оно устанавливается в сумме, не превышающей 415 000 руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода. С сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих 415 000 руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы не взимаются. С 01.01.2011 г. данная величина подliegt ежегодной индексации в соответствии с ростом средней заработной платы в РФ.

При расчете базы для начисления страховых взносов выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) учитываются как стоимость этих товаров (работ, услуг) на день их выплаты, исчисленная исходя из цен, указанных сторонами договора (п. 6 ст. 8 Федерального закона № 212-ФЗ).

Сумма вознаграждения, учитываемая при формировании базы для исчисления страховых взносов, в части, касающейся авторских договоров, определяется как сумма доходов по таким договорам, уменьшенная на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением этих доходов. Если данные расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в размерах, предусмотренных п. 7 ст. 8 Федерального закона № 212-ФЗ.

Отдельные суммы не подлежат обложению страховыми взносами, например:

- государственные пособия, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам;
- все виды компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации): выходное пособие при увольнении, за использование личного транспорта в служебных целях, возмещение вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- суммы единовременной материальной помощи и суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4000 руб. на одного работника за расчетный период;
- стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам бесплатно или с частичной оплатой;
- суммы платы за обучение, в том числе за профессиональную подготовку и переподготовку работников и т. д.

Расчетным периодом по страховым взносам признается календарный год.

Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев, календарный год.

Тариф страховых взносов — размер страхового взноса на единицу измерения базы для начисления страховых взносов.

Размеры тарифов страховых взносов организаций

Наименование внебюджетного фонда	2010 г., %	с 2011 г., %
Пенсионный фонд*	20	26
Фонд социального страхования	2,9	2,9
Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	1,1	2,1

Наименование внебюджетного фонда	2010 г., %	с 2011 г., %
Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	2	3
Итого	26	34

* В 2010 г. взносы в Пенсионный фонд распределяются следующим образом: в отношении лиц 1966 года рождения и старше взносы полностью перечисляются на финансирование страховой части трудовой пенсии, а по лицам 1967 года рождения и младше — 14% (с 2011 г. — 20%) на страховую и 6% на накопительную часть трудовой пенсии.

Для некоторых категорий плательщиков на 2010 г. установлены пониженные тарифы:

Категории плательщиков	Тариф, %
Сельхозпроизводители	20%, из них: – в ПФР — 15,8% (для лиц 1966 года рождения и старше — 15,8% на страховую часть пенсии; для лиц 1967 года рождения и моложе — 9,8% на страховую часть пенсии, 6% — на накопительную часть пенсии); – ФСС — 1,9%; – ФФОМС — 1,1%; – ТФОМС — 1,2%
Организации и индивидуальные предприниматели: – имеющие статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и работающие на указанной территории; – применяющие УСН или уплачивающие ЕНВД; – в отношении проводимых выплат физическим лицам, являющимся инвалидами I, II или III группы, и ряда организаций, имеющих отношение к инвалидам	14%, в том числе на финансирование страховой части для лиц 1966 года рождения и старше — 14%, для лиц 1967 года рождения и моложе страховая часть — 8%, накопительная — 6%
Организации и индивидуальные предприниматели, уплачивающие ЕСХН	10,3%, в том числе на финансирование страховой части для лиц 1966 года рождения и старше — 10,3%, для лиц 1967 года рождения и моложе страховая часть — 4,3%, накопительная — 6%

В соответствии с п. 2 ст. 57 Федерального закона № 212-ФЗ существуют ограничения для применения пониженных тарифов. Плательщики страховых взносов, занимающиеся производством и/или реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов (перечень товаров утвержден Постановлением Правительства РФ от 28.09.2009 г. № 762), не могут применять пониженные тарифы.

Сумма страховых взносов исчисляется и уплачивается плательщиками страховых взносов отдельно в каждый государственный внебюджетный фонд.

Сумма, подлежащая уплате в ФСС, уменьшается на сумму произведенных расходов на выплату обязательного страхового обеспечения по указанному виду обязательного социального страхования в соответствии с законодательством РФ.

Исчисление ежемесячных обязательных платежей по страховым взносам производится ежемесячно нарастающим итогом. Например, чтобы определить сумму за апрель, надо рассчитать сумму за январь — апрель, затем из нее вычесть сумму, исчисленную за январь — март. Складываем суммы взносов, рассчитанные по каждому человеку нарастающим итогом с начала года, затем вычитаем суммы, уплаченные ранее (за предыдущие месяцы текущего года), и разницу перечисляем в соответствующий фонд.

Платить взносы надо в целых рублях, для этого рассчитанные суммы взносов (в каждый из фондов) надо округлить: если в сумме взноса 50 коп. и более, то добавляем до полного рубля, если менее — то отбрасываем.

Сроки уплаты ежемесячных обязательных платежей — не позднее 15-го числа календарного месяца, следующего за месяцем, за который исчисляются эти платежи. Если 15-е число (последний день срока, установленный для уплаты страховых взносов) приходится на выходной и/или нерабочий день, то срок уплаты передвигается на следующий ближайший рабочий день.

Рассчитанные ежемесячные платежи надо заплатить в каждый внебюджетный фонд отдельной платежкой. В Пенсионный фонд надо будет составлять два платежных поручения: одно — для перечисления взносов на финансирование страховой части пенсии, другое — для перечисления взносов на финансирование накопительной части.

С 01.01.2010 г., согласно нормам Федерального закона № 212-ФЗ, органами, осуществляющими контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, будут являться:

- ПФР и его территориальные органы — в отношении страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых в ПФР, и страховых взносов на обязательное медицинское страхование, уплачиваемых в фонды обязательного медицинского страхования;
- ФСС и его территориальные органы — в отношении страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, уплачиваемых в ФСС.

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

- в Пенсионный фонд — расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в ПФР и на обязательное медицинское страхование в ФОМС (форма РСВ-1 ПФР) — до 1-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом;
- в ФСС — расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (форма 4-ФСС РФ) — до 15-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом).

В 2010 г. плательщики страховых взносов, у которых среднесписочная численность физических лиц, в чью пользу производится выплаты и иные вознаграждения, за предшествующий расчетный период превышает 100 человек, представляют расчеты по начисленным и уплаченным страховым взносам в орган контроля в электронной форме с электронной цифровой подписью. С 1 января 2011 г. плательщики страховых взносов, у которых среднесписочная численность физических лиц, в чью пользу производится выплаты и иные вознаграждения, за предшествующий расчетный период превышает 50 человек, представляют указанные расчеты в электронной форме с электронной цифровой подписью в соответствии с Федеральным законом от 10.01.2002 г. № 1-ФЗ «Об электронной цифровой подписи».

В Пенсионный фонд необходимо предоставлять персонифицированную отчетность.

Отчетными периодами в 2010 г. признаются полугодие и календарный год. Страхователи за первый отчетный период 2010 г. (полугодие) представляют сведения, предусмотренные Законом № 27-ФЗ, до 1 августа 2010 г., за второй отчетный период 2010 г. (календарный год) — до 1 февраля 2011 г. С 2011 г. отчетными периодами, за которые страхователь представляет в территориальный орган ПФР сведения о застрахованных лицах в системе индивидуального (персонифицированного) учета, будут I квартал, полугодие, девять месяцев и календарный год, т. е. подавать сведения о персонифицированном учете необходимо будет ежеквартально.

Кроме вышеперечисленных расчетов по страховым взносам с государственными внебюджетными фондами организации осуществляют расчеты по страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний регулируется Федеральным законом от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ (с последующими изменениями и дополнениями).

Несчастливым случаем на производстве признается событие, в результате которого застрахованный получил увечье или иное повреждение здоровья при исполнении им обязанностей по трудовому договору (контракту) и в иных установленных законом случаях как на территории организации, так и за ее пределами либо во время следования к месту работы или возвращения с места работы на транспорте, представленном организацией, и которое влекло за собой необходимость перевода застрахованного на другую работу, временную или стойкую утрату им профессиональной трудоспособности либо смерть.

Профессиональным заболеванием считается хроническое или острое заболевание застрахованного, являющееся результатом воздействия на него вредных производственных факторов и повлекшее за собой временную или стойкую утрату им профессиональной трудоспособности.

Список профессиональных заболеваний работников, которые вызваны исключительно или преимущественно действием вредных, опасных веществ и производственных факторов, утвержден Приказом Министерства здравоохранения и медицинской промышленности РФ от 14.03.1996 г. № 90 «О порядке проведения предварительных и перио-

дических медицинских осмотров работников и медицинских регламентах допуска к профессии».

Обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в РФ осуществляется страховщиком, которым является Фонд социального страхования РФ.

Обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний предусматривает:

- обеспечение социальной защиты застрахованных и экономической заинтересованности субъектов страхования в снижении профессионального риска;
- возмещение вреда, причиненного жизни и здоровью застрахованного при исполнении им обязанностей по трудовому договору (контракту) и в иных установленных Федеральным законом случаях, путем предоставления застрахованному в полном объеме всех необходимых видов обеспечения по страхованию, в том числе оплату расходов на медицинскую социальную и профессиональную реабилитацию;
- обеспечение предупредительных мер по сокращению производственного травматизма и профессиональных заболеваний.

Страховые взносы рассчитываются с сумм начисленной оплаты труда по всем основаниям исходя из страхового тарифа.

Страховой тариф это ставка страхового взноса в процентах, устанавливаемая в зависимости от класса профессионального риска.

Класс профессионального риска — это уровень производственного травматизма, профессиональной заболеваемости и расходов на обеспечение по страхованию, сложившийся в отраслях экономики. Отнесение отраслей экономики к классу профессионального риска установлено Приказом Министерства здравоохранения и социального развития РФ от 18.12.2006 г. № 857.

Страховые взносы устанавливаются в процентах к начисленной оплате труда в зависимости от класса профессионального риска:

1-й класс профессионального риска	0,2	17-й класс профессионального риска	2,1
2-й класс профессионального риска	0,3	18-й класс профессионального риска	2,3
3-й класс профессионального риска	0,4	19-й класс профессионального риска	2,5
4-й класс профессионального риска	0,5	20-й класс профессионального риска	2,8
5-й класс профессионального риска	0,6	21-й класс профессионального риска	3,1
6-й класс профессионального риска	0,7	22-й класс профессионального риска	3,4
7-й класс профессионального риска	0,8	23-й класс профессионального риска	3,7
8-й класс профессионального риска	0,9	24-й класс профессионального риска	4,1

9-й класс профессионального риска	1,0	25-й класс профессионального риска	4,5
10-й класс профессионального риска	1,1	26-й класс профессионального риска	5,0
11-й класс профессионального риска	1,2	27-й класс профессионального риска	5,5
12-й класс профессионального риска	1,3	28-й класс профессионального риска	6,1
13-й класс профессионального риска	1,4	29-й класс профессионального риска	6,7
14-й класс профессионального риска	1,5	30-й класс профессионального риска	7,4
15-й класс профессионального риска	1,7	31-й класс профессионального риска	8,1
16-й класс профессионального риска	1,9	32-й класс профессионального риска	8,5

Общие данные об исчисленных и уплаченных суммах страховых взносов ежеквартально представляются в ФСС РФ в составе «Расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также по расходам на выплату страхового обеспечения» (ф. № 4-ФСС).

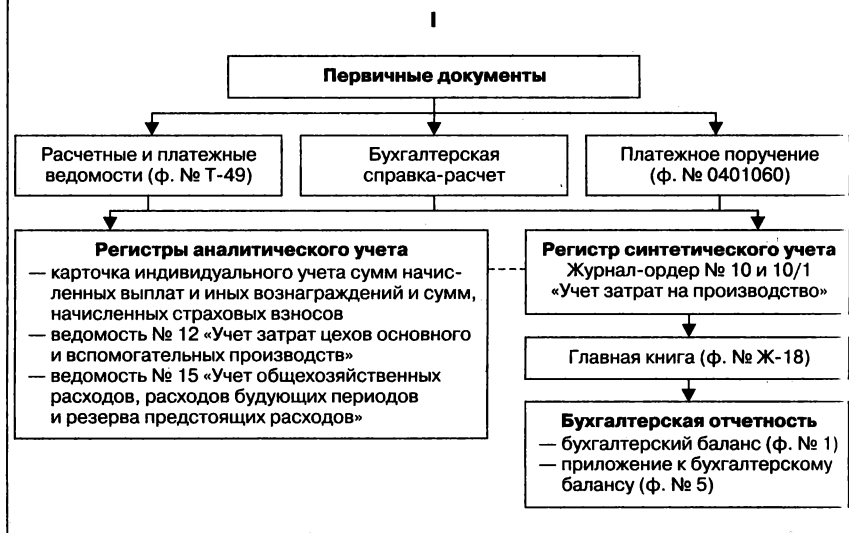
Для учета расчетов с государственными внебюджетными фондами предназначен счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — активно-пассивный (чаще пассивный).

Начальное сальдо (по кредиту) — задолженность организации перед органами социального страхования и обеспечения на начало отчетного периода.

**Основные корреспонденции по счету 69
«Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Начислены страховые взносы, зачисляемые в ФСС РФ	20, 23, 25, 26, 44	69-1
Начислены страховые взносы, зачисляемые в Пенсионный фонд на страховую часть трудовой пенсии	20, 23, 25, 26, 44	69-2-1
Начислены страховые взносы, зачисляемые в Пенсионный фонд на накопительную часть трудовой пенсии	20, 23, 25, 26, 44	69-2-2
Начислены страховые взносы, зачисляемые в ФФОМС	20, 23, 25, 26, 44	69-3-1
Начислены страховые взносы, зачисляемые в ТФОМС	20, 23, 25, 26, 44	69-3-2
Начислены страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	20, 23, 25, 26, 44	69-4
Перечислены страховые взносы	69-1, 2, 3, 4	51

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 69
«Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
по журнально-ордерной и автоматизированной
формам бухгалтерского учета**



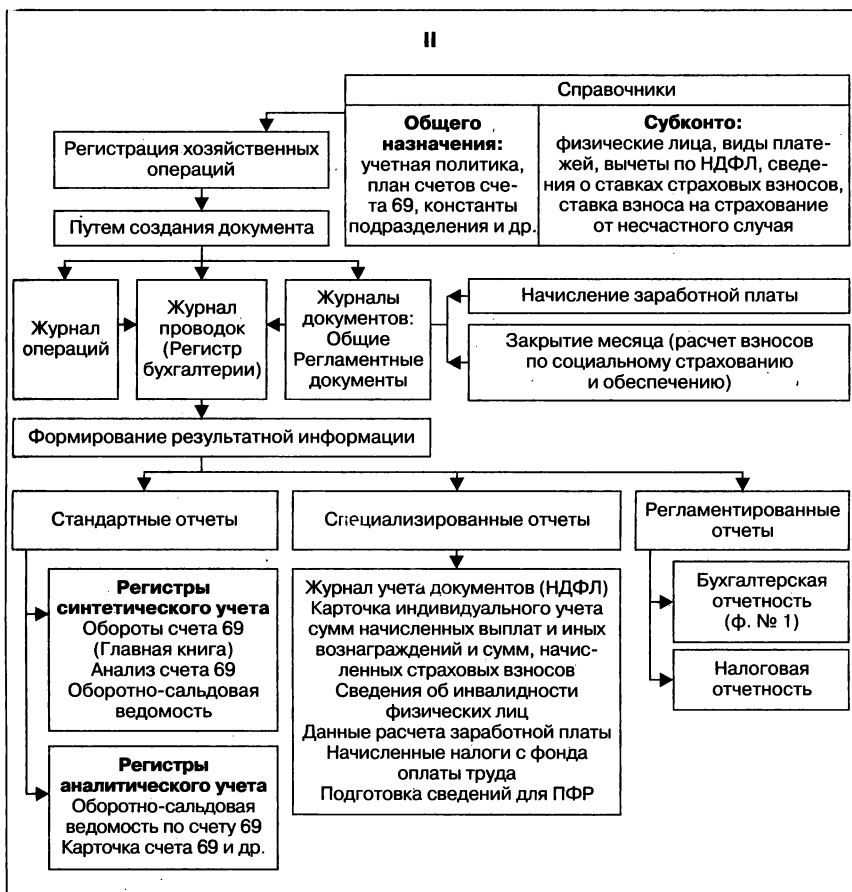
Кредитовый оборот — начисление страховых взносов.

Дебетовый оборот — начисление пособий за счет средств внебюджетных фондов и уплата взносов в соответствующие фонды.

Конечное сальдо (по кредиту) — задолженность организации перед органами социального страхования и обеспечения на конец отчетного периода.

В соответствии с планом счетов к счету 69 могут быть открыты следующие субсчета:

- 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»;
- 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»:
 - ◆ 69-2-1 «Расчеты по страховой части трудовой пенсии»;
 - ◆ 69-2-2 «Расчеты по накопительной части трудовой пенсии»;
- 69-3 «Расчеты по медицинскому страхованию»:
 - ◆ 69-3-1 «Расчеты по страховым взносам, зачисляемым в ФФОМС РФ»;
 - ◆ 69-3-2 «Расчеты по страховым взносам, зачисляемым в ТФОМС РФ»;



- 69-4 «Расчеты по страховым взносам на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» является журнал-ордер № 10 (10/1, 13), регистр аналитического учета — Индивидуальная карточка по каждому работнику; ведомости № 12, 15 — по производствам, цехам, а внутри них — по видам произведенной продукции.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» реги-

страми синтетического учета являются обороты счета 69 (Главная книга), анализ счета 69, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 69, анализ счета 69 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 69, карточка счета 69 по субконто и др.

6.4. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

Основным направлением деятельности любой производственной организации является производство продукции, выполнение работ, оказание услуг с целью их последующей реализации (продажи) потребителям.

В процессе производства организация несет определенные издержки производства, необходимые для изготовления продукции (работ, услуг).

Издержки производства — это затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг) и ее продажу.

В практике для характеристики всех издержек производства за определенный период используется термин «Затраты на производство».

Затраты представляют собой потребленные сырьевые, материальные, трудовые и иные ресурсы, оцененные в стоимостном (денежном) выражении.

Кроме затрат на производство организация несет определенные затраты, связанные с реализацией продукции (расходы на упаковку, транспортировку и др.).

Совокупность затрат на производство и реализацию продукции, выраженная в денежной форме, образует **себестоимость продукции**.

Затраты на производство, относящиеся к изготовленной продукции, формируют ее производственную себестоимость. Затраты на производство вместе с затратами на реализацию продукции формируют полную себестоимость реализованной продукции.

Исчисление себестоимости всей произведенной продукции, отдельных ее видов и единиц продукции называется **калькуляцией**.

Калькулирование себестоимости продукции представляет собой способ группировки затрат и определения себестоимости изготовленной продукции по статьям затрат, связанных с ее производством и реализацией.

Себестоимость продукции в целом определяется по **экономическим элементам затрат**, а себестоимость отдельных конкретных видов продукции — по **калькуляционным статьям затрат**.

Расчеты по определению себестоимости продукции по статьям затрат производятся в специальных формах, называемых **калькуляциями**.

Отдельные виды продукции, по которым определяется себестоимость, называются **объектами калькуляции**.

Завершающим этапом процесса калькулирования является исчисление фактической себестоимости единицы произведенной продукции.

Произведенные затраты, в том числе учитываемые в себестоимости продукции, приводят к возникновению расходов организации.

Для целей бухгалтерского учета 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).

Затраты признаются в качестве расходов организации только в том случае, когда произведенные затраты приводят к получению доходов. До момента признания доходов произведенные затраты не могут рассматриваться в качестве расходов организации и должны учитываться в бухгалтерском балансе в качестве активов. Если произведенные затраты не приводят к получению дохода ни в текущем периоде, ни в последующих отчетных периодах, то эти затраты квалифицируются как убытки.

Для целей налогообложения при отнесении затрат на производство и реализацию продукции на себестоимость необходимо иметь в виду, что не все из них могут быть включены в себестоимость продукции в качестве расходов. Кроме того, ряд затрат могут быть включены в себестоимость продукции в качестве расходов только в пределах установленных норм и нормативов. Расходы, не учитываемые для целей налогообложения, наряду с расходами сверх установленных норм и нормативов в себестоимость продукции не включаются и покрываются за счет прибыли организации.

Основными документами, регламентирующими состав затрат, включаемых в себестоимость продукции для целей бухгалтерского учета, является Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, для целей налогового учета — гл. 25 «Налог на прибыль».

Согласно ПБУ 10/99 для целей бухгалтерского учета расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, относятся к **расходам по обычным видам деятельности**.

Для целей налогового учета расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) организацией.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Классификация затрат на производство

Признак классификации затрат	Наименование вида затрат	Сущность вида затрат
1. По экономическому содержанию	Экономические элементы	<ul style="list-style-type: none"> – материальные затраты – затраты на оплату труда – отчисления на социальные нужды – амортизация – прочие расходы
	Статьи	<ul style="list-style-type: none"> – сырье и основные материалы – возвратные отходы (вычитаются) – покупные изделия и полуфабрикаты – топливо и энергия для технологических целей – заработная плата производственного персонала – отчисления на социальные нужды – амортизация основных средств – затраты на подготовку и освоение производства – общепроизводственные расходы – общехозяйственные расходы – потери от брака – прочие производственные затраты – затраты на реализацию (продажу) продукции
2. По экономической роли в процессе производства	Основные расходы	– затраты, непосредственно связанные с процессом производства продукции;
	Накладные расходы	– затраты, связанные с обслуживанием производства и управлением организацией

Признак классификации затрат	Наименование вида затрат	Сущность вида затрат
3. По способу включения в себестоимость продукции	Прямые затраты	– затраты, которые относятся на конкретный вид продукции и прямо включаются в себестоимость этого вида продукции
	Косвенные затраты	– затраты, которые в момент их появления не могут быть отнесены на себестоимость одного конкретного вида продукции
4. По отношению к объему производства	Условно-переменные расходы	– расходы, величина которых меняется с изменением объемов производства
	Условно-постоянные расходы	– расходы, величина которых не зависит от изменения объемов производства
5. По целесообразности расходования	Производительные затраты	– затраты, связанные непосредственно с изготовлением продукции и полностью учтенные в ее себестоимости
	Непроизводительные затраты	– затраты, вызванные недостатками в технологии и организации производства
6. По связи с производством	Производственные расходы	– затраты, непосредственно связанные с изготовлением продукции и образующие ее производственную себестоимость
	Расходы на продажу	– затраты, связанные с реализацией (продажей) продукции
7. По однородности состава	Одноэлементные затраты	– затраты, однородные по своему составу и состоящие из одного элемента
	Комплексные затраты	– затраты, состоящие из нескольких разнородных элементов затрат
8. По времени возникновения	Текущие расходы	– затраты, имеющие частую периодичность и относящиеся к текущему отчетному периоду
	Расходы будущих периодов	– единовременные затраты, произведенные организацией в предшествующем и/или отчетном периодах, но подлежащие включению в себестоимость продукции в последующие периоды деятельности организации

Организация учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции зависит также от типа производства. Различают следующие типы производства: единичное, массовое и серийное.

Единичное производство — это производство, характеризующееся малым объемом выпускаемой продукции.

Массовое производство — это производство, характеризующееся большим объемом выпускаемой продукции в течение длительного периода.

Серийное производство — это производство, характеризующееся изготовлением продукции периодически повторяющимися партиями (сериями).

В целом производственный учет охватывает группировку затрат на производственных счетах, определение себестоимости работ, услуг вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств с отношением ее на затраты потребителей, определение и распределение затрат на обслуживание производства и управления. На основе этих данных затраты распределяются между незавершенным производством и готовой продукцией и составляются расчеты (калькуляции) фактической производственной себестоимости единицы продукции и всего выпуска за отчетный период. Наряду с этим затраты систематизируются по калькуляционным статьям, местам возникновения и центрам ответственности, видам, группам однородной продукции, заказам и др.

6.5. Учет затрат основного производства

Прямые затраты основного производства по изготовлению продукции отражаются на счете 20 «Основное производство», прямые затраты вспомогательных производств отражаются на счете 23 «Вспомогательные производства». Счета 20 и 23 по отношению к балансу — активные.

Начальное сальдо (по дебету) — сумма незавершенного производства на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — сумма всех затрат за отчетный период.

Кредитовый оборот — списание затрат (оприходование готовой продукции).

Конечное сальдо (по дебету) — сумма незавершенного производства на конец отчетного периода.

Для учета расходов организации, связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг) используется счет 20 «Основное производство».

Выпущенная продукция (работы, услуги) может учитываться:

- по полной производственной себестоимости;
- по сокращенной себестоимости.

При учете продукции (работ, услуг) **по полной** производственной себестоимости в затраты по ее выпуску включаются как прямые, так и косвенные расходы (счета 25, 26).

**Основные корреспонденции по счету 20
«Основное производство»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по основным средствам, используемым в основном производстве	20	02
Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым в основном производстве	20	05
Отпущены сырье и материалы на изготовление продукции основного производства	20	10
Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных в процессе производства продукции основного производства	20	16
Списана на основное производство стоимость использованных полуфабрикатов собственного производства	20	21
Отражена стоимость работ (услуг), осуществленных сторонними организациями для основного производства	20	60, 76
Начислена оплата труда работникам основного производства	20	70
Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда работников основного производства	20	69
Создан резерв на оплату отпусков работникам основного производства	20	96
Списана фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, отпущенных основному производству	20	23
Включены в себестоимость продукции (работ, услуг) общепроизводственные расходы	20	25
Включены в себестоимость продукции (работ, услуг) общехозяйственные расходы	20	26
Оприходована готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости, выпущенная основным производством	40	20
Выпущена из производства готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43	40
Отражена фактическая стоимость готовой продукции, выпущенной из основного производства	43	20
Оприходованы материальные ценности собственного производства	10	20
Списание расходов, связанных с выполнением работ (оказанием услуг)	90-2	20
Затраты по аннулированным производственным заказам, а также затраты на производство, по тем или иным причинам не давшее готовой продукции, включаются в состав прочих расходов; списаны затраты по аннулированным производственным заказам	91-2	20

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 20
«Основное производство» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I





При учете продукции (работ, услуг) по сокращенной себестоимости и затраты по ее выпуску включаются только прямые и общепроизводственные расходы (общехозяйственные расходы ежемесячно списываются в дебет счета 90-2 «Себестоимость продаж» в полном объеме).

Порядок списания расходов, связанных с производством продукции, зависит от того, каким способом отражается в учете стоимость готовой продукции:

- по нормативной (плановой) себестоимости;
- по фактической себестоимости.

Если готовая продукция учитывается по нормативной (плановой) себестоимости, все расходы, связанные с ее выпуском, списываются на счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Если готовая продукция учитывается по фактической производственной себестоимости, все расходы, связанные с ее производством, списываются на счет 43 «Готовая продукция».

Если организация использует готовую продукцию для производственных нужд, стоимость продукции можно учитывать на счете 10 «Материалы».

Учет затрат по основному производству организуется путем сбора всех затрат в разрезе структурных производственных подразделений (бригад, ферм, участков, цехов, производств) за определенный период времени (декада, месяц, год) отдельно по каждому виду продукции, работ, услуг на счете 20. Для учета затрат по цехам, производствам открывают Ведомости учета затрат на производство продукции (работ, услуг) № 12 по кварталам и году в целом по организации.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета затрат являются обороты счетов 20, 23, 25, 26, 29 (Главная книга), анализ счетов 20, 23, 25, 26, 29, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовые ведомости по счетам 20, 23, 25, 26, 29, анализ счетов 20, 23, 25, 26, 29 по субконто, обороты между субконто, карточки счетов 20, 23, 25, 26, 29, карточки счетов 20, 23, 25, 26, 29 по субконто и др.

6.6. Учет затрат вспомогательных производств

Для учета расходов, связанных с деятельностью вспомогательных и подсобных производств, обслуживающих основное производство, применяется счет 23 «Вспомогательное производство».

На счете 23 (в зависимости от профиля организации) собираются затраты отдельно по видам вспомогательных производств (собственная котельная, компрессорная, автотранспорт, тракторный парк, ремонтный участок, тарный цех, прачечная, водоканалы, гужевого транс-

**Основные корреспонденции по счету 23
«Вспомогательные производства»**

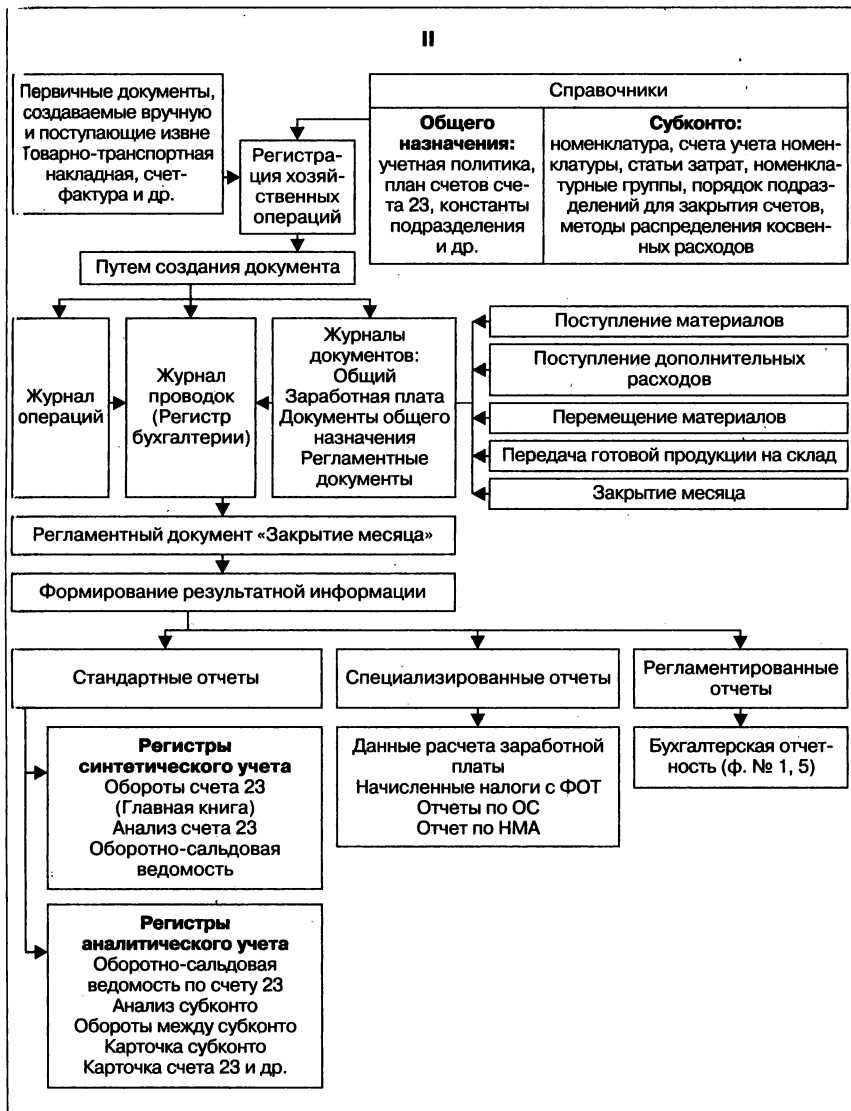
Содержание операций	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по основным средствам, используемым во вспомогательном производстве	23	02
Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым во вспомогательном производстве	23	05
Отпущены сырье и материалы на изготовление продукции вспомогательного производства	23	10
Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных в процессе производства продукции вспомогательного производства	23	16
Отражена стоимость работ (услуг), осуществленных сторонними организациями для вспомогательного производства	23	60, 76
Начислена оплата труда работникам вспомогательного производства	23	70
Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда работников вспомогательного производства	23	69
Создан резерв на оплату отпусков работникам вспомогательного производства	23	96
Списаны расходы вспомогательного производства по выполнению работ (оказанию услуг) для основного производства	20	23
Списаны расходы вспомогательного производства по выполнению работ (оказанию услуг) для общепроизводственных нужд	25	23
Списаны расходы вспомогательного производства по выполнению работ (оказанию услуг) для общехозяйственных нужд	26	23
Списаны расходы вспомогательного производства по выполнению работ (оказанию услуг) для обслуживающего производства (хозяйства)	29	23
Списаны расходы вспомогательного производства по выполнению работ (оказанию услуг) для сторонних организаций	90-2, 91-2	23

порт, ремонтные мастерские и др.). Каждое из этих подразделений может производить несколько видов услуг, работ или простых изделий: для основного производства, вспомогательных или обслуживающих производств. Размер этих производств определяется потребностями основных отраслей. Учет затрат каждого вспомогательного производства и списание его услуг на пользователей организуется на отдельных субсчетах, к которым открываются аналитические счета — по каждому виду услуг.

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 23
«Вспомогательное производство» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I





Учет затрат вспомогательных производств ведут в Ведомости № 12. Вспомогательное производство может выполнять работы (оказывать услуги) для нужд:

- основного производства;

- общецехового назначения;
- общехозяйственного назначения;
- обслуживающего производства и хозяйства;
- сторонних организаций.

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 10 и 10/1.

Регистр аналитического учета — ведомость № 12.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета затрат являются обороты счета 23 (Главная книга), анализ счетов 23, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовые ведомости по счету 23, анализ счета 23 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 23 и др.

6.7. Учет общепроизводственных и общехозяйственных расходов

Для учета косвенных расходов, связанных с обслуживанием основного и вспомогательного производств организации, предназначен **счет 25 «Общепроизводственные расходы»** — активный.

Дебетовый оборот — сумма всех затрат за отчетный период.

Кредитовый оборот — списание затрат.

Сальдо счет не имеет, поскольку в конце отчетного периода все затраты списываются в полном объеме.

Организации могут учитывать общепроизводственные расходы, используя следующие статьи затрат:

- расходы по содержанию, эксплуатации и ремонту машин, механизмов и оборудования (зарплата, начисления на зарплату, запчасти, амортизация, силовая энергия, смазочные и вспомогательные материалы и др.);
- расходы по содержанию, эксплуатации и ремонту внутрицехового транспорта (зарплата, начисления на зарплату, запчасти, амортизация, силовая энергия, смазочные и вспомогательные материалы и др.);
- изготовление и ремонт инструмента, оснастки и приспособлений;
- содержание производственного персонала (зарплата, начисления, командировочные и др.);
- содержание производственных помещений и др.

По окончании отчетного периода общепроизводственные расходы распределяются и включаются в себестоимость конкретных видов продукции путем распределения пропорционально выбранной базе (заработной плате рабочих, сумме прямых затрат и т. д.).

Если в организации предусмотрена цеховая структура, то общепроизводственные расходы могут быть списаны на затраты вспомогательного производства.

**Основные корреспонденции по счету 25
«Общепроизводственные расходы»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по основным средствам общепроизводственного назначения	25	02
Начислена амортизация по нематериальным активам общепроизводственного назначения	25	05
Списаны материалы, используемые на общепроизводственные нужды	25	10
Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных на общепроизводственные нужды	25	16
Учтена в составе общепроизводственных расходов стоимость услуг, оказанных сторонними организациями	25	60, 76
Начислена оплата труда работникам, обслуживающим производство	25	70
Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда работников, обслуживающих производство	25	69
Списаны общепроизводственные расходы, связанные с деятельностью основного производства	20	25
Списаны общепроизводственные расходы, связанные с деятельностью вспомогательного производства	23	25

Для учета затрат в разрезе статей используется Ведомость № 12 — регистр аналитического учета.

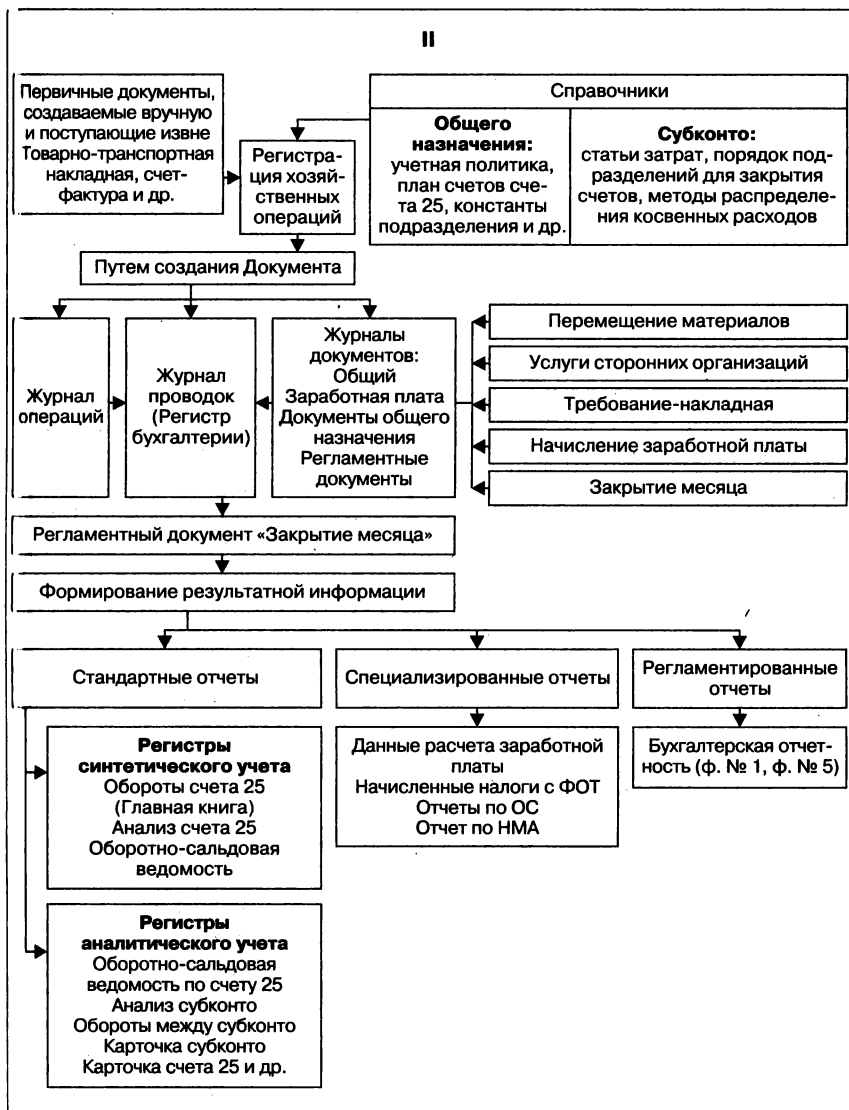
Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 10 и 10/1.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета затрат являются обороты счета 25 (Главная книга), анализ счетов 25, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовые ведомость по счету 25, анализ счета 25 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 25 и др.

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 25
«Общепроизводственные расходы» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I





Для учета расходов, связанных с управлением и обслуживанием организации в целом, используется счет **26 «Общехозяйственные расходы»** — активный.

Дебетовый оборот — сумма всех затрат за отчетный период.

Кредитовый оборот — списание затрат.

Сальдо счет не имеет, поскольку в конце отчетного периода все затраты списываются в полном объеме.

Учет затрат на счете 26 ведется по статьям и элементам:

- содержание общехозяйственного персонала;
- канцелярские, почтово-телеграфные и другие расходы связи;
- содержание сторожевой и пожарной охраны;
- содержание легкового транспорта;
- содержание помещений и территории общехозяйственного назначения;
- расходы на подготовку и переподготовку кадров;
- расходы по организационному набору рабочей силы;
- затраты по транспортировке работников к месту работы и обратно;
- расходы по охране труда и технике безопасности;
- представительские расходы;
- консультационные, аудиторские расходы;
- налоги, отчисления и взносы;
- расходы на содержание природоохранных объектов и др.

Перечень статей может быть дополнен в зависимости от условий конкретной отрасли производства. В связи с тем, что многие виды общехозяйственных расходов регламентируются государством, они ограничены утвержденными лимитами, нормами и нормативами для целей налогообложения.

По окончании отчетного периода общехозяйственные расходы подлежат распределению и включению в себестоимость продукции пропорционально выбранной базе (зарботной плате рабочих, сумме прямых затрат и т. д.). Порядок списания зависит от того, каким способом формируется себестоимость продукции (работ, услуг):

- по полной производственной себестоимости;
- по сокращенной себестоимости.

Если готовая продукция учитывается по первому варианту, то общехозяйственные расходы распределяются между объектами калькуляции и списываются на счет 20.

Если готовая продукция учитывается по второму варианту, то общехозяйственные расходы списываются в полном объеме в качестве условно-постоянных затрат на счет 90.

Для учета затрат в разрезе статей используется Ведомость № 15.

Для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов составляется «Ведомость распределения накладных расходов», в которой указываются объекты учета, отражается база для распределения, сумма общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

**Основные корреспонденции по счету 26
«Общехозяйственные расходы»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по основным средствам общехозяйственного назначения	26	02
Начислена амортизация по нематериальным активам общехозяйственного назначения	26	05
Списаны материалы, используемые на общехозяйственные нужды	26	10
Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных на общехозяйственные нужды	26	16
Учтена в составе общехозяйственных расходов стоимость услуг, оказанных сторонними организациями	26	60, 76
Начислена заработная плата административно-хозяйственного персонала	26	70
Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда управленческого персонала	26	69
Оплачены подотчетными лицами общехозяйственные расходы	26	71
Списаны общехозяйственные расходы на затраты основного и вспомогательного производства	20, 23	26
Общехозяйственные расходы включены в себестоимость продаж	90-2	26

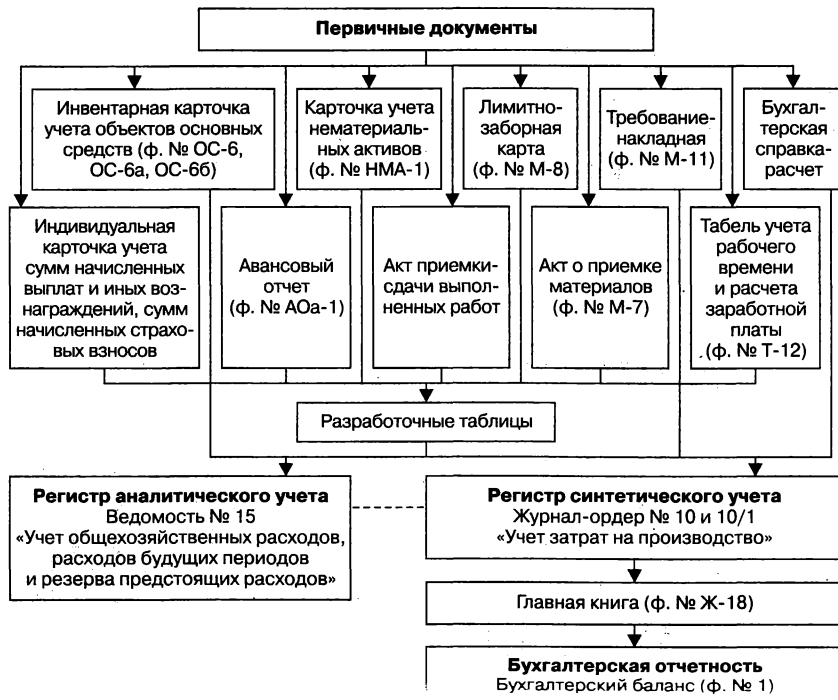
Регистр аналитического учета — Ведомость № 15.

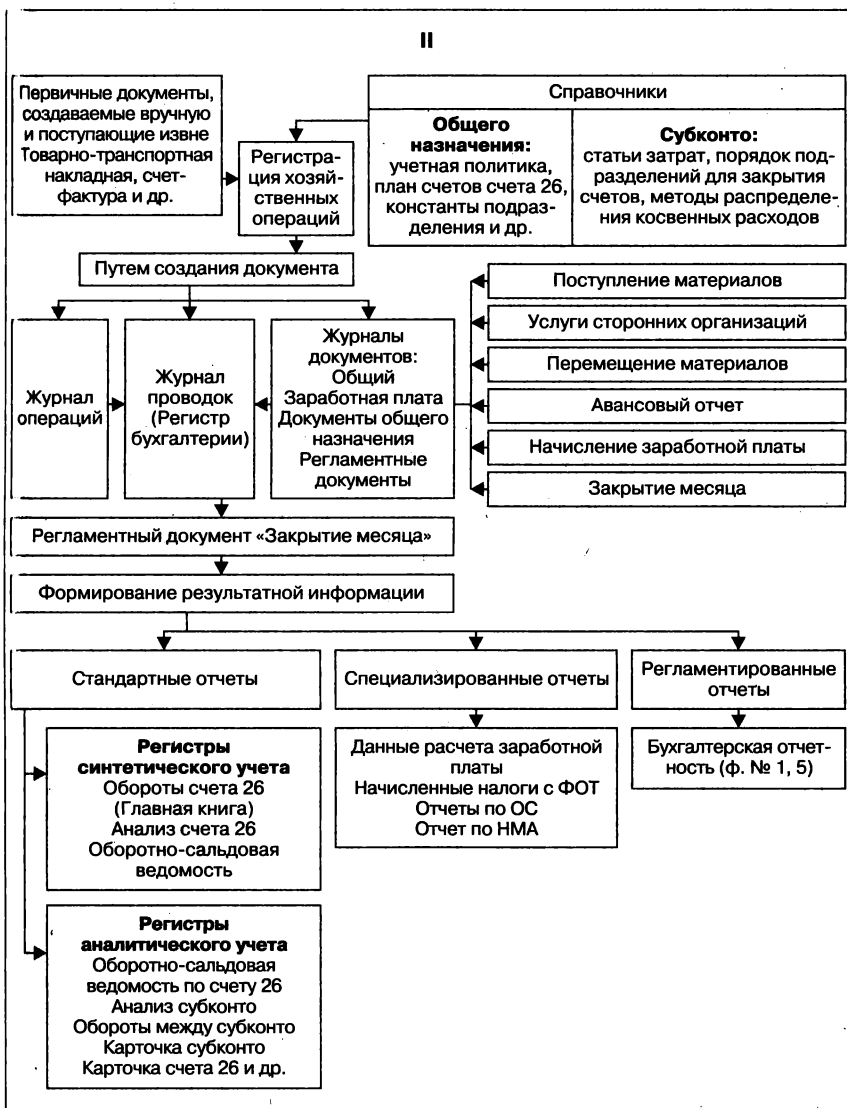
Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 10 и 10/1.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета затрат являются обороты счета 26 (Главная книга), анализ счетов 26, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовые ведомость по счету 26, анализ счета 26 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 26 и др.

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 26
«Общехозяйственные расходы» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I





6.8. Учет затрат обслуживающих производств и хозяйств

В отдельных организациях наряду с основными, вспомогательными производствами функционируют производства и хозяйства обслужи-

вающие культурные и бытовые нужды работников. К ним относятся: жилищно-коммунальные хозяйства (жилые дома, общежития, прачечные, бани и т. п.); пошивочные и другие мастерские бытового обслуживания; столовые и буфеты; детские дошкольные учреждения (сады, ясли); дома отдыха, санатории и другие учреждения оздоровительного и культурно-просветительного назначения.

Расходы по данным объектам учитываются на счете **29 «Обслуживающие производства и хозяйства»** — активный.

Начальное сальдо (по дебету) — сумма незавершенного производства на начало отчетного года.

Дебетовый оборот — сумма всех затрат за отчетный период.

Кредитовый оборот — списание затрат (оприходование продукции).

**Основные корреспонденции по счету 29
«Обслуживающие производства и хозяйства»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по основным средствам обслуживающего производства (хозяйства)	29	02
Начислена амортизация по нематериальным активам обслуживающего производства (хозяйства)	29	05
Списаны материалы, полуфабрикаты израсходованные обслуживающим производством (хозяйством)	29	10, 21
Учтена в затратах обслуживающего производства (хозяйства) стоимость работ (услуг), выполненных сторонними организациями	29	60, 76
Начислена оплата труда работникам обслуживающих производств (хозяйств)	29	70
Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда работников обслуживающих производств (хозяйств).	29	69
Часть расходов вспомогательного производства включена в затраты обслуживающего производства (хозяйства)	29	23
Оприходованы материалы, готовая продукция, выпущенные обслуживающим производством	10, 43	29
Списаны расходы обслуживающих производств (хозяйств) по выполнению работ (оказанию услуг) для различных производств	23, 25, 26	29
Списаны затраты обслуживающих производств (хозяйств) по услугам, оказываемым работникам организации на платной основе и сторонним организациям	90-2	29
Списаны затраты обслуживающих производств (хозяйств) по услугам, оказываемым работникам организации на бесплатной основе	91-2	29

Конечное сальдо (по дебету) — сумма незавершенного производства на конец отчетного периода.

Для учета затрат в разрезе статей используется Ведомость № 13 — регистр аналитического учета.

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 10 и 10/1.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета затрат являются обороты счета 29 (Главная книга), анализ счетов 29, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовые ведомости по счету 29, анализ счета 29 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 29 и др.

6.9. Сводный учет затрат на производство продукции

Сводный учет затрат на производство при применении журнально-ордерной формы учета ведется в журнале-ордере № 10.

Вначале на основании первичных документов составляются разработочные таблицы распределения сырья и материалов, транспортно-заготовительных расходов, начисленной заработной платы, отчислений, справки-расчеты о распределении затрат вспомогательных производств, общехозяйственных расходов, расчетов по амортизационным отчислениям и др.

На основании разработочных таблиц оформляются ведомости учета затрат, в которых затраты группируются по видам продукции и по цехам. При отсутствии цеховой структуры сводный учет затрат на производстве ведется по видам продукции.

Учет затрат цехов основного и вспомогательных производств осуществляется в ведомостях № 12, учет затрат обслуживающих производств и хозяйств — в ведомости № 13, учет потерь в производстве — ведомости № 14, учет общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и резерва предстоящих расходов — в ведомостях № 15.

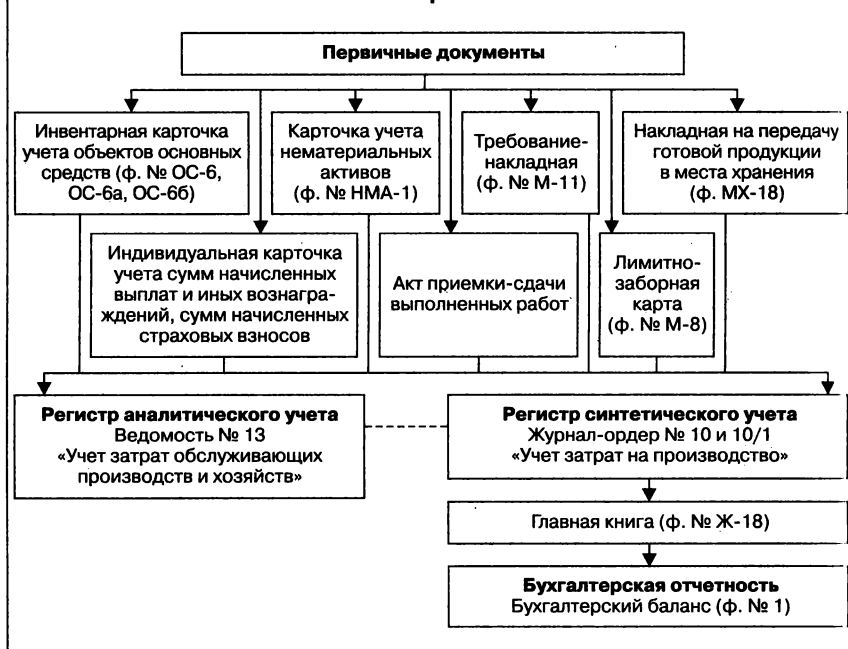
Итоговые данные, сформированные в указанных ведомостях, переносятся в журнал-ордер № 10.

Журнал-ордер № 10 позволяет подразделять затраты на следующие два вида:

- затраты по экономическим элементам (суммы по счетам 02, 05, 10, 16, 69, 70 и др.);
- комплексные затраты (суммы по счетам 20, 23, 28, 96, 97).

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 29
«Обслуживающие производства и хозяйства» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

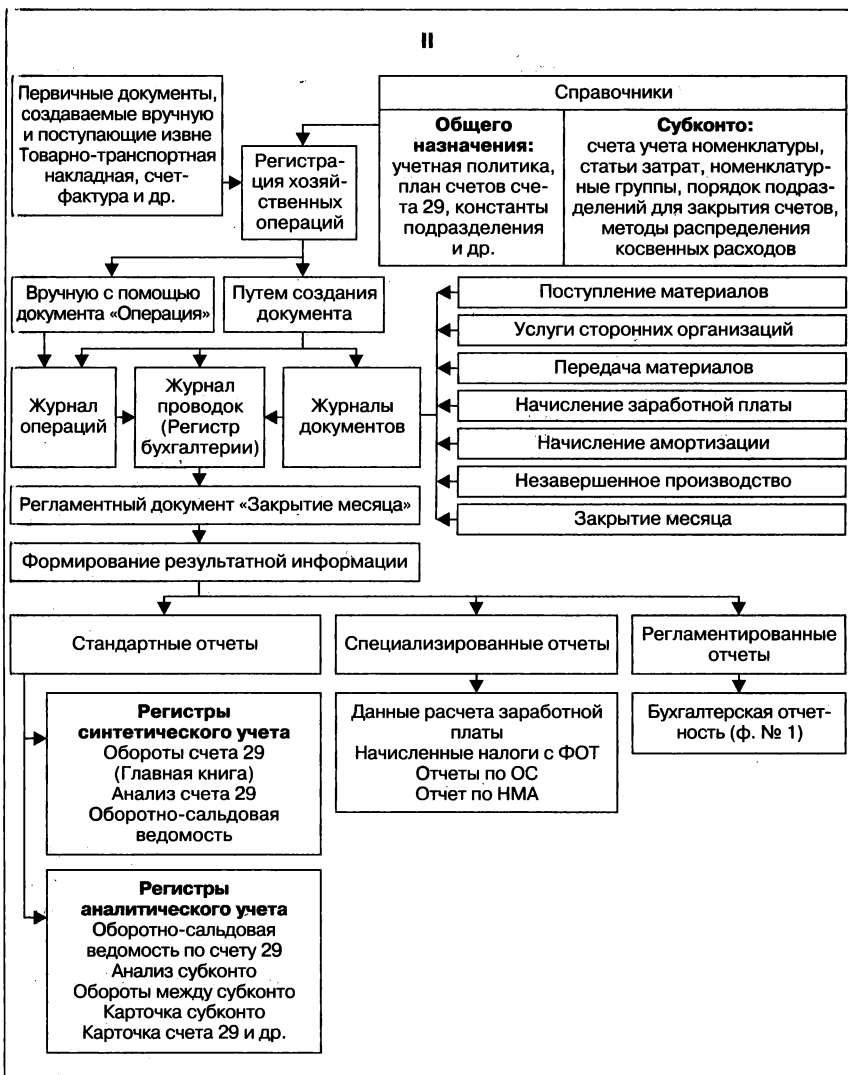
I



В журнале-ордере № 10 отражаются также все внутренние обороты по счетам затрат на производство (списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов, услуг и работ вспомогательных производств и т. п.).

В журнале-ордере № 10 используется шахматная форма записей затрат на производство.

В журнале-ордере № 10 отражаются кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет счетов затрат на производство, кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет непроизводственных счетов, регистрируют в журнале-ордере № 10/1. По окончании месяца в журнал-ордер № 10/1 переносят и итоговые записи журнала-ордера № 10. Эти данные впоследствии служат основанием для записи оборотов в Главную книгу. При этом по данным журналов-ордеров № 10 и 10/1 произво



дят записи в Главную книгу по дебету соответствующих счетов, а по данным журнала-ордера № 10/1 – по кредиту счетов.

Синтетический учет затрат на производство продукции осуществляется по конкретной схеме учета затрат, состоящей из пяти этапов, выполняемых в определенной последовательности.

На **первом этапе** осуществляется отражение в учете всех затрат на счетах учета затрат на производство продукции. На этих счетах на основе первичных учетных и расчетных документов отражаются материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации основных средств и нематериальных активов, прочие расходы, связанные с производством продукции.

Фактически произведенные затраты группируются по видам производства, по цехам, по видам продукции, по статьям расходов и др.

Прямые затраты основного производства по изготовлению продукции отражаются по дебету счета 20, аналогично отражаются прямые затраты вспомогательных производств, но по дебету счета 23. Косвенные расходы, связанные с обслуживанием и управлением производства, собираются по дебету счета 25, а связанные с управлением организацией в целом — на счете 26. Расходы по исправлению брака отражаются по дебету счета 28. Расходы, произведенные за счет созданных резервов предстоящих расходов (на оплату отпусков работников, на ремонт основных средств и др.), отражаются по дебету счета 96. Расходы будущих периодов, произведенные в отчетном периоде, отражаются по дебету счета 97.

На **втором этапе** осуществляется распределение произведенных затрат по их назначению.

Вначале распределяются фактические затраты вспомогательных производств между основным производством, обслуживающими и управленческими службами организации, обслуживающими производствами (хозяйствами), сторонними организациями. Распределение затрат вспомогательных производств отражается по кредиту счета 23.

Затем на этом этапе распределяются расходы будущих периодов, относящиеся к данному отчетному периоду. Это распределение отражается по кредиту счета 97 и дебету счетов 20, 25 и 26.

На **третьем этапе** в конце отчетного периода распределяются косвенные расходы, собранные на счетах 25 и 26. Списание общепроизводственных расходов отражается по дебету счета 20 (редко 23) и кредиту счета 25. Списание общехозяйственных расходов отражается по дебету счетов 20 или 90 и кредиту счета 26.

При наличии брака в производстве предусматривается **четвертый этап**, на котором выявляются окончательные потери от брака и списываются с кредита счета 28 в дебет счета 20.

В результате выполнения четырех этапов на счете 20 оказываются собранными все прямые и косвенные затраты на производство продукции за месяц.

На пятом, завершающем, этапе определяется фактическая себестоимость произведенной продукции.

Для определения фактической себестоимости продукции необходимо распределить затраты между готовой продукцией и незавершенным производством на конец отчетного периода. **Незавершенным производством** считается продукция, не прошедшая всех стадий обработки (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

6.10. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Одним из основных показателей работы организации является себестоимость продукции. Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции или работ и всей реализованной продукции называется **калькуляцией**. Различают плановую, сметную, нормативную и отчетную (фактическую) калькуляции.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода. Разновидностью плановой являются **сметные калькуляции**, которые составляют на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

Нормативные калькуляции составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям организации на данном этапе его работы.

Отчетные или фактические калькуляции составляются по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включают и непланируемые непроизводительные расходы.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляют различными методами. Под **методом калькуляции** понимают систему приемов, используемых для исчисления себестоимости калькуляционной

единицы. Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции.

На промышленных предприятиях применяют нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.

Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

Сущность метода заключается в следующем: отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции.

В организациях, отличающихся относительной стабильностью технологических процессов, нормы затрат изменяются редко, поэтому плановая себестоимость мало отличается от нормативной. В этих организациях вместо нормативных калькуляций можно использовать планы.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяют на ремонтных работах и некоторых других производствах. При данном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и другие работы. При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие собой законченные конструкции.

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа.

При данном методе все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяют в производствах с комплексным ис

использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). В этом случае затраты учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

Различают **бесполуфабрикатный** и **полуфабрикатный** варианты опеределного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

При первом методе ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. Поэтому себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки.

Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в отраслях с ограниченной номенклатурой продукции и там, где незавершенное производство отсутствует или незначительно (в добывающей промышленности, на электростанциях и т. п.).

На предприятиях промышленности попроцессный метод учета затрат и калькулирования применяется в простых вспомогательных производствах, вырабатывающих один или несколько видов продукции (работ, услуг) и, как правило, не имеющих незавершенного производства.

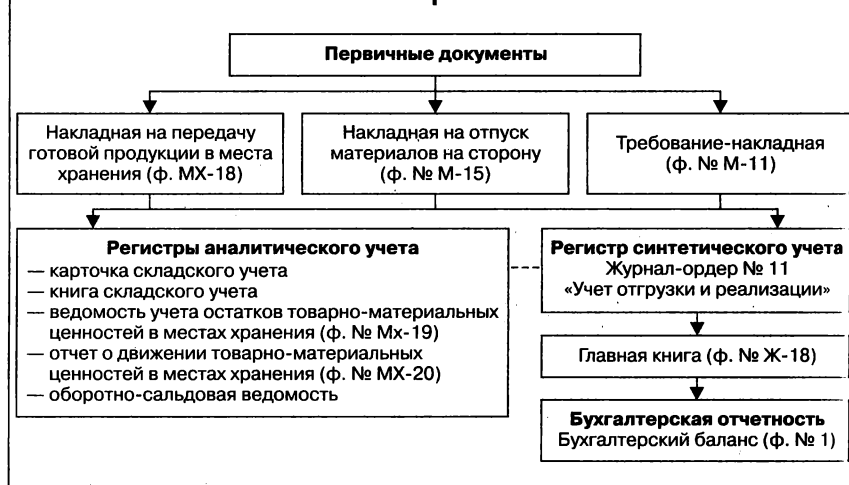
6.11. Учет готовой продукции

Готовая продукция — это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком.

Согласно Методическим указаниям по учету материально-производственных запасов, готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 43
«Готовая продукция» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I



договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Движение готовой продукции состоит из двух основных стадий:

- поступление готовой продукции на склад;
- отгрузка (реализация) готовой продукции покупателям.

Готовая продукция поступает из производства на склад на основании приемо-сдаточных накладных, приходных актов, спецификаций и других аналогичных документов, которые выписываются в двух экземплярах. Один экземпляр документа предназначен для сдатчика готовой продукции, другой остается на складе. У сдатчика все документы на передачу готовой продукции на склад регистрируются в «Журнале выпуска готовой продукции» по мере выпуска (в хронологической последовательности).

Для хранения готовой продукции создаются, как правило, отдельные склады готовой продукции. Исключение допускается для крупногабаритных изделий и иной продукции, сдача на склад которых затруднена по техническим причинам. Они могут приниматься представителем покупателя (заказчика) на месте изготовления, комплектации или сборки либо отгружаться непосредственно с этих мест.



Организация учета готовой продукции должна обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально ответственным лицам. На каждый вид готовой продукции на складе открывается отдельная карточка, в ко-

торых кладовщик заполняет реквизиты, характеризующие места хранения изделий (стеллажи, ячейки, бункера и т. п.). К месту хранения прикрепляется материальный ярлык.

На складах с небольшой номенклатурой готовой продукции вместо карточек складского учета допускается ведение учета в оформленных в установленном порядке книгах торгового учета.

Готовая продукция организации учитывается по наименованиям, с отдельным учетом по отличительным признакам. Для правильной организации учета движения готовой продукции большое значение имеет разработка номенклатуры-ценника — перечня наименований видов изделий, вырабатываемых данной организацией. За основу его составления и берется классификация готовых изделий по определенным признакам, позволяющим отличать одно изделие от другого (модель, класс точности, фасон, артикул, марка, сорт и др.). Кроме того, учет ведется по укрупненным группам продукции: изделия основного производства, товары народного потребления, изделия, изготовленные из отходов, и т. д.

Прием, хранение, отпуск и учет готовой продукции по каждому складу возлагаются на соответствующие должностные лица (заведующий складом, кладовщик и др.). Эти лица несут ответственность за правильный прием, отпуск, учет и сохранность вверенной им готовой продукции, а также за правильное и своевременное оформление операций по приему и отпуску. С указанными должностными лицами заключаются договоры о полной материальной ответственности в соответствии с законодательством РФ.

Отпуск готовой продукции покупателю осуществляется в соответствии с заключенными договорами. Организация поставщик выписывает счет-фактуру, которая регистрируется в журнале выданных счетов-фактур, а затем в книге продаж. К счету-фактуре прикладывается накладная, являющаяся основанием для списания готовой продукции со склада организации.

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на счете **43 «Готовая продукция»** — активный.

Начальное сальдо (по дебету) — наличие готовой продукции на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — принятие готовой продукции из производства на склад.

Кредитовый оборот — списание готовой продукции со склада.

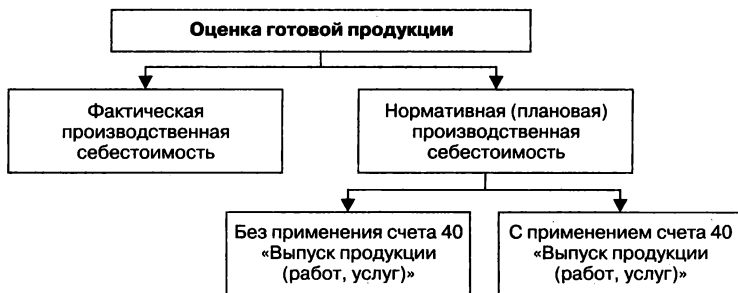
Конечное сальдо (по дебету) — остаток готовой продукции на конец отчетного периода.

Регистр синтетического учета – журнал-ордер № 11.

Регистр аналитического учета – карточка (книга) складского учета.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 43 (Главная книга), анализ счета 43, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 43, анализ счета 43 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 43, карточка счета 43 по субконто и др.

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ предусмотрена возможность оценки готовой продукции одним из следующих способов:



Фактическая себестоимость определяется по истечении отчетного периода на основе данных бухгалтерского учета фактических затрат на производство продукции. **Плановая себестоимость** представляет собой себестоимость, исчисляемую исходя из средних норм затрат (плановых показателей) на производство соответствующих видов продукции за отчетный период.

Нормативная себестоимость представляет собой себестоимость, исчисляемую исходя из действующих в организации норм на определенную дату.

Выбранный организацией метод оценки готовой продукции подлежит закреплению в приказе об учетной политике.

При любом способе учета готовой продукции по дебету счета 43 «Готовая продукция» отражается ее поступление на склад организации.

При учете готовой продукции по фактической себестоимости ее поступление на склад отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство». При этом фактическую себестоимость можно рассчитать только по окончании отчетного периода (месяца).

Пример

Организация выпускает светильники. Расходы основного производства на выпуск партии светильников составили 130 000 руб. Сборку светильников осуществляет вспомогательное производство, его расходы составили 14 000 руб. Бухгалтер организации составит следующие бухгалтерские записи:

Дт 20 Кт 70, 69, 10, 60... 130 000 руб. — отражены затраты основного производства по выпуску партии светильников;

Дт 23 Кт 70, 69, 10, 60... 14 000 руб. — отражены затраты вспомогательного производства по сборке светильников;

Дт 20 Кт 23 14 000 руб. — списаны расходы вспомогательного производства на основное производство;

Дт 43 Кт 20 144 000 руб. — оприходовали готовую продукцию по фактической себестоимости;

Дт 90-2 Кт 43 144 000 руб. — списана себестоимость проданной продукции.

В случае если готовая продукция учитывается по нормативной (плановой) себестоимости, то возможны два варианта учета:

- без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

В случае неприменения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на синтетическом счете 43 «Готовая продукция», готовая продукция будет отражаться с учетом отклонений фактической производственной себестоимости продукции от ее стоимости по учетным ценам (плановой, нормативной). Списание отклонений производится в конце месяца на те же счета, на которые списана готовая продукция по учетным ценам (плановым, нормативным).

Процент отклонений
в отгруженной
(проданной) продукции =

$$= \frac{\text{Сумма отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода} + \text{Сумма отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного периода}}{\text{Остаток готовой продукции на начало отчетного периода по учетным ценам} + \text{Сумма поступившей готовой продукции на склад по учетным ценам}}$$

Сумма отклонений
в отгруженной
(проданной) продукции =

$$= \frac{\text{Учетная цена (плановая, нормативная) отгруженной продукции} \times \text{Процент отклонений в отгруженной (проданной) продукции}}{100\%}$$

Пример

Организация выпускает светильники. Расходы основного производства на выпуск партии светильников составили 130 000 руб. Сборку светильников осуществляет вспомогательное производство, его расходы составили 14 000 руб. Плановая себестоимость составила 1400 руб. за единицу, произведено 100 ед. светильников. Бухгалтер организации составил следующие бухгалтерские записи:

Дт 20 Кт 70, 69, 10, 60... 130 000 руб. — отражены затраты основного производства по выпуску партии светильников;

Дт 23 Кт 70, 69, 10, 60... 14 000 руб. — отражены затраты вспомогательного производства по сборке светильников;

Дт 20 Кт 23 14 000 руб. — списаны расходы вспомогательного производства на основное производство;

Дт 43 Кт 20 140 000 руб. (1400 руб. × 100 ед.) — оприходована готовая продукция по плановой себестоимости;

Дт 43 Кт 20 4000 руб. — определена сумма отклонений между плановой и фактической себестоимостью;

Дт 90-2 Кт 43 140 000 руб. — списана себестоимость проданной продукции;

Дт 90-2 Кт 43 4000 руб. — списана сумма отклонений.

Если готовая продукция учитывается по нормативной (плановой) себестоимости с применением счета 40, то порядок учета имеет следующие особенности:

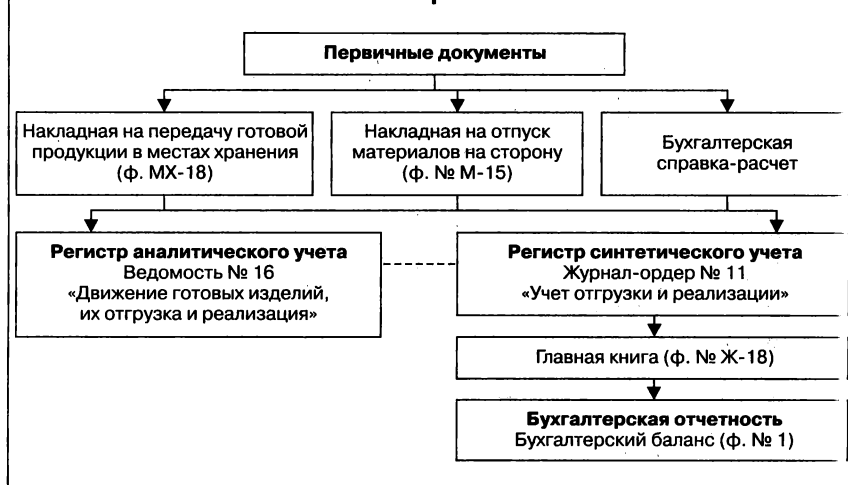
- по дебету счета 40 учитывается фактическая производственная себестоимость готовой продукции в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (счета 20, 23, 29);
- по кредиту счета 40 отражается нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции в корреспонденции со счетом 43.

В конце месяца сопоставлением дебетового и кредитового оборотов выявляются отклонения фактической производственной себестоимости продукции, отражаемой по дебету счета 40, от нормативной (плановой) себестоимости, отражаемой по кредиту счета 40.

Превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой) себестоимостью, т. е. перерасход, списывается со счета 40 в дебет

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 40
«Выпуск продукции (работ, услуг)» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I



счета 90 «Продажи» дополнительной записью. Превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической себестоимостью, т. е. экономия, сторнируется по кредиту счета 40 и дебету счета 90 «Продажи».

Тем самым счет 40 ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

Если готовая продукция полностью направляется для использования в самой организации, то она на счет 40 «Готовая продукция» может не приходиться и должна учитываться на счете 10 «Материалы».

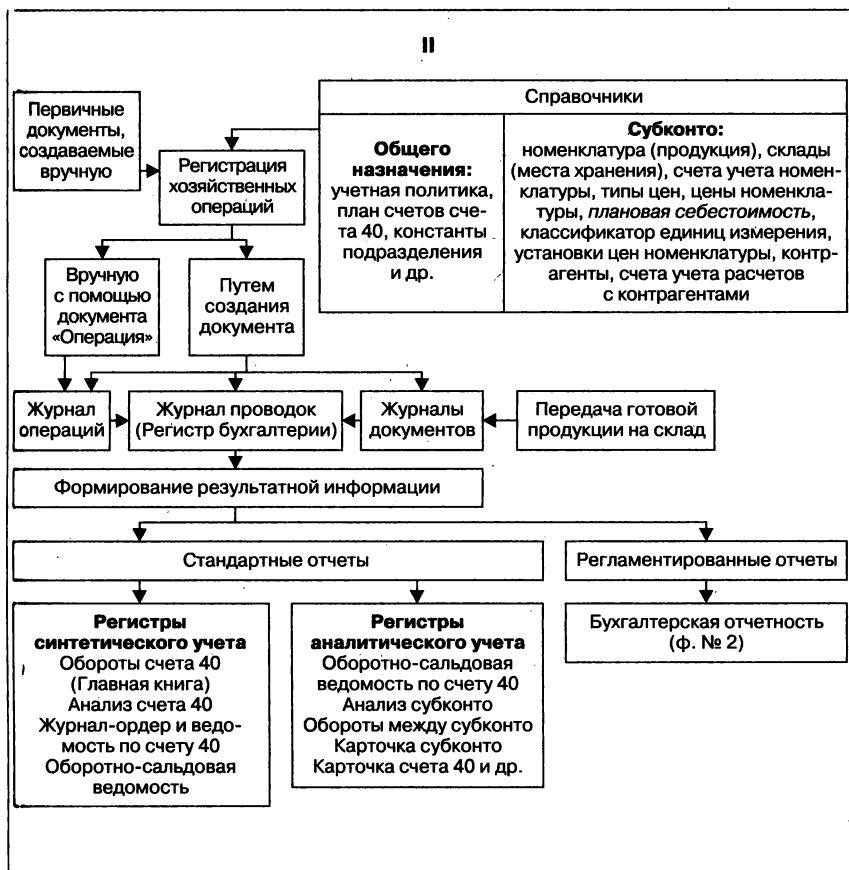
Когда учет готовой продукции ведется по нормативной (плановой) себестоимости предприятие может использовать счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Пример

В продолжение примера — организация учитывает готовую продукцию (светильники) по плановой себестоимости с применением счета 40.

Дт 20 Кт 70, 69, 10, 60... 130 000 руб. — отражены затраты основного производства по выпуску партии светильников;

Дт 23 Кт 70, 69, 10, 60... 14 000 руб. — отражены затраты вспомогательного производства по сборке светильников;



Дт 20 Кт 23 14 000 руб. — списаны расходы вспомогательного производства на основное производство;

Дт 43 Кт 40.140 000 руб. (1400 руб. × 100 ед.) — оприходована готовая продукция по плановой себестоимости;

Дт 40 Кт 20 144 000 руб. — в конце месяца отражена фактическая себестоимость;

Дт 90-2 Кт 43 140 000 руб. — списана плановая себестоимость проданной продукции;

Дт 90-2 Кт 40 4000 руб. — списана сумма превышения фактической себестоимости готовой продукции над плановой себестоимостью (если бы плановая себестоимость оказалась больше фактической, то данная запись была бы отражена методом «красное сторно»).

**Основные корреспонденции по счетам 43 «Готовая продукция»,
40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Учет готовой продукции по фактической производственной себестоимости:		
– принята на учет готовая продукция, изготовленная в основном производстве	43	20
– принята на учет готовая продукция, изготовленная во вспомогательном производстве	43	23
– принята на учет готовая продукция, изготовленная в обслуживающих производствах и хозяйствах	43	29
– отгружена готовая продукция по фактической себестоимости	90-2	43
Учет готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости:		
– оприходована на склад готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43	20 (23, 29)
– отражается сумма отклонений (перерасхода) или сторнируется сумма отклонений (экономии) фактической себестоимости от нормативной (плановой) по выпущенной и сданной на склад готовой продукции	43	20 (23, 29)
– отгружена готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости	90-2	43
– отражается сумма отклонений (перерасхода) или сторнируется сумма отклонений (экономии) фактической себестоимости от нормативной (плановой) по отгруженной за месяц продукции	90-2	43
Учет готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»:		
– принята на учет готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43	40
– списаны фактические затраты на производство продукции	40	20, 23, 29
– отражается сумма нормативной (плановой) себестоимости проданной продукции	90-2	43
– списано отклонение фактической производственной себестоимости готовой продукции от нормативной (плановой) себестоимости (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»)	90-2	40

6.12. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

В процессе финансово-хозяйственной деятельности у каждой организации появляются обязательства по расчетам. Задолженность организации другим юридическим и физическим лицам называется **кредиторской задолженностью**, а сами эти лица называются **кредиторами**. Задолженность других юридических и физических лиц данной организации называется **дебиторской задолженностью**, а сами эти лица — **дебиторами**.

Сроки исполнения обязательств должны быть оговорены в договорах организации, заключаемыми с другими юридическими и физическими лицами. Дебиторская и кредиторская задолженность со сроком их погашения не более 12 месяцев относятся к **краткосрочным** обязательствам организации, а свыше 12 месяцев — к **долгосрочным** обязательствам.

Для учета расчетов организации с дебиторами и кредиторами в плане счетов предусмотрены счета:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (рассмотрен в гл. 5);
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (рассмотрен в гл. 7);
- 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- 69 «Расчеты с органами социального страхования и обеспечения» (рассмотрен ранее);
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (рассмотрен ранее);
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 75 «Расчеты с учредителями» (рассмотрен в гл. 1);
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

6.13. Учет расчетов по налогам и сборам

Для учета расчетов с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и по налогам с работниками этой организации предназначен счет **68 «Расчеты по налогам и сборам»** — активно-пассивный (чаще пассивный).

Начальное сальдо (по кредиту) — размер задолженности организации перед бюджетом на начало отчетного периода.

Кредитовый оборот — начисление налогов.

**Основные корреспонденции по счету 68
«Расчеты по налогам и сборам»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Начислен НДС от продажи продукции (работ, услуг)	90-3	68
Начислен НДС от прочих операций	91-2	68
Начислен НДС с полученных авансов	62 субсчет «Расчеты по авансам по- лученным»	68
Произведен налоговый вычет по НДС	68	19
Начислен акциз по проданной продукции (товарам)	90-4	68
Начислены земельный налог, транспортный налог, плата за пользование водными объектами	20, 23, 25, 26	68
Начислен налог на имущество	20, 23, 25, 26,91	68
Произведены отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, платежи за пользование природными ресурсами	26	68
Начислен НДФЛ	70, 75	68
Начислена экспортная пошлина	90-5	68
Начислен налог на прибыль, ЕНВД, единый налог при упрощенной системе налогообложения, ЕСХН	99	68
Перечислены налоги в бюджет	68	51

Дебетовый оборот — суммы, фактически перечисленные в бюджет, и суммы НДС, списанные со счета 19 «НДС по приобретенным ценностям».

Конечное сальдо (по кредиту) — размер задолженности организации перед бюджетом на конец отчетного периода.

Субсчета открываются по каждому налогу, которое уплачивает в бюджет организация.

Начисление налогов производится по *налоговым декларациям (ричетам)*, перечисление — по платежным поручениям.

В соответствии со ст. 12 НК РФ в РФ устанавливаются следующие виды налогов и сборов:

- федеральные налоги и сборы;
- налоги и сборы субъектов РФ (региональные налоги и сборы);
- местные налоги и сборы.

Для некоторых организаций предусмотрены специальные налоговые режимы.

Порядок начисления и уплаты налогов регулируется законодательством и другими нормативными актами.

С 01.01.2001 г. вступила в силу часть 2 НК, где для каждого налога отведена отдельная глава, например гл. 21 «НДС», гл. 22 «Акцизы», гл. 23 «НДФЛ» и т. д.

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 8.

Регистр аналитического учета — ведомость № 7.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 68 (Главная книга), анализ счета 68, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 68, анализ счета 68 по субконто, обороты между субконто, карточка учета 68, карточка счета 68 по субконто и др.

6.14. Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетные лица — работники организации (в том числе совместители), которым выданы из кассы наличные деньги с условием представления отчета об их использовании (отсюда и термин — «под отчет»).

Как правило, список подотчетных лиц, а также порядок выдачи наличных денег под отчет устанавливает руководитель.

Чаще всего под отчет наличные деньги выдаются:

- в качестве аванса на командировочные расходы;
- на хозяйственные нужды (на приобретение канцелярских и хозяйственных товаров, ГСМ через АЗС, на оплату мелкого ремонта и т. п.)

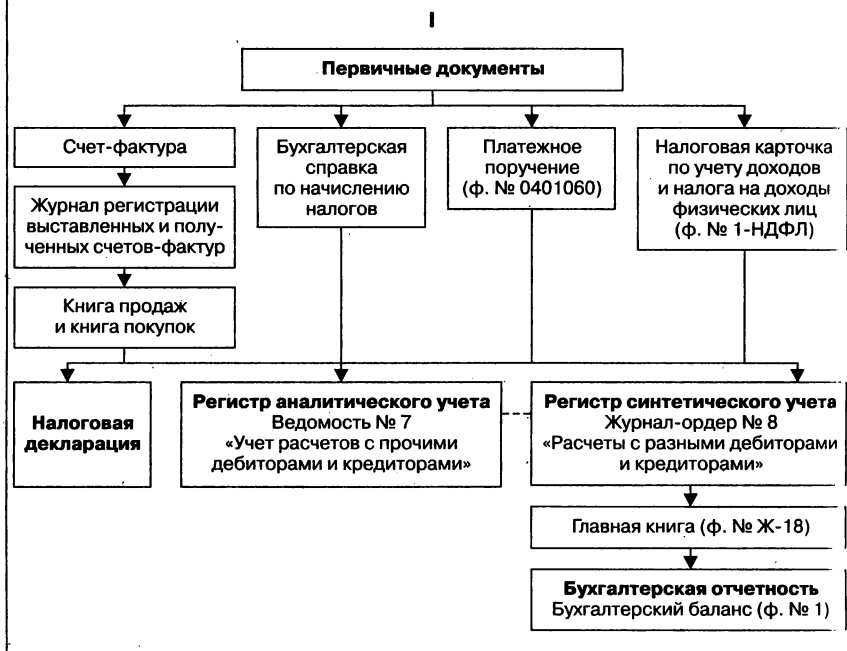
Порядок выдачи наличных денег под отчет регулируется правилами ведения кассовых операций. Запрещается:

- выдавать подотчетные суммы работнику, не отчитавшемуся по ранее полученным деньгам;
- передавать подотчетные суммы от одного работника другому.

Подотчетное лицо на суммы расходов предоставляет оправдательные документы: *Авансовый отчет (ф. № АО-1)*, и к нему прикладываются товарные и кассовые чеки, квитанции и т. д.

Сроки сдачи авансовых отчетов устанавливаются приказом руководителя организации. По суммам, полученным на командировочные расходы, срок сдачи по командировке определен тремя днями — для командировок в пределах территории РФ и для загранкомандировок.

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 68
«Расчеты по налогам и сборам» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

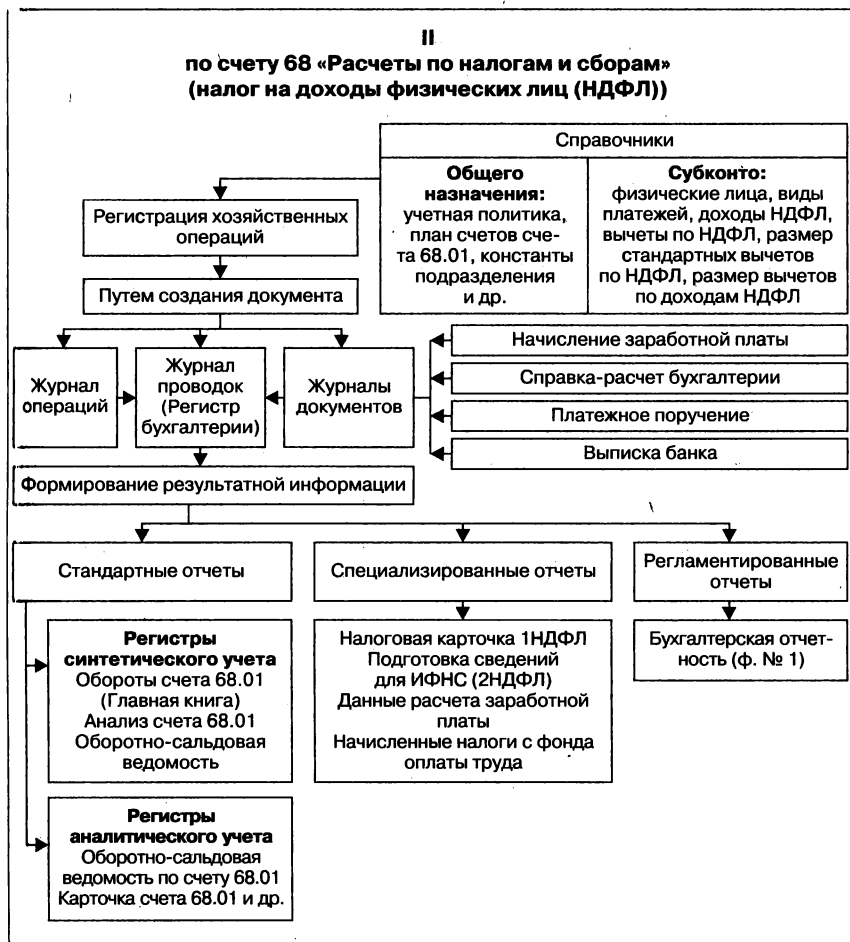


Для сумм, полученных на хозяйственные нужды, срок сдачи авансового отчета и возврата неиспользованных подотчетных сумм определяется организацией самостоятельно.

Порядок оформления расходов на служебные командировки:

1. Приказ (распоряжение) о направлении в командировку (ф. № Т-9), при направлении группы работников – приказ (распоряжение) (ф. № Т-9а).
2. Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении (ф. № Т-10а).
3. Командировочное удостоверение (ф. № Т-10).
4. Расходный кассовый ордер (ф. № КО-2) на сумму аванса.
5. Авансовый отчет (ф. № АО-1).

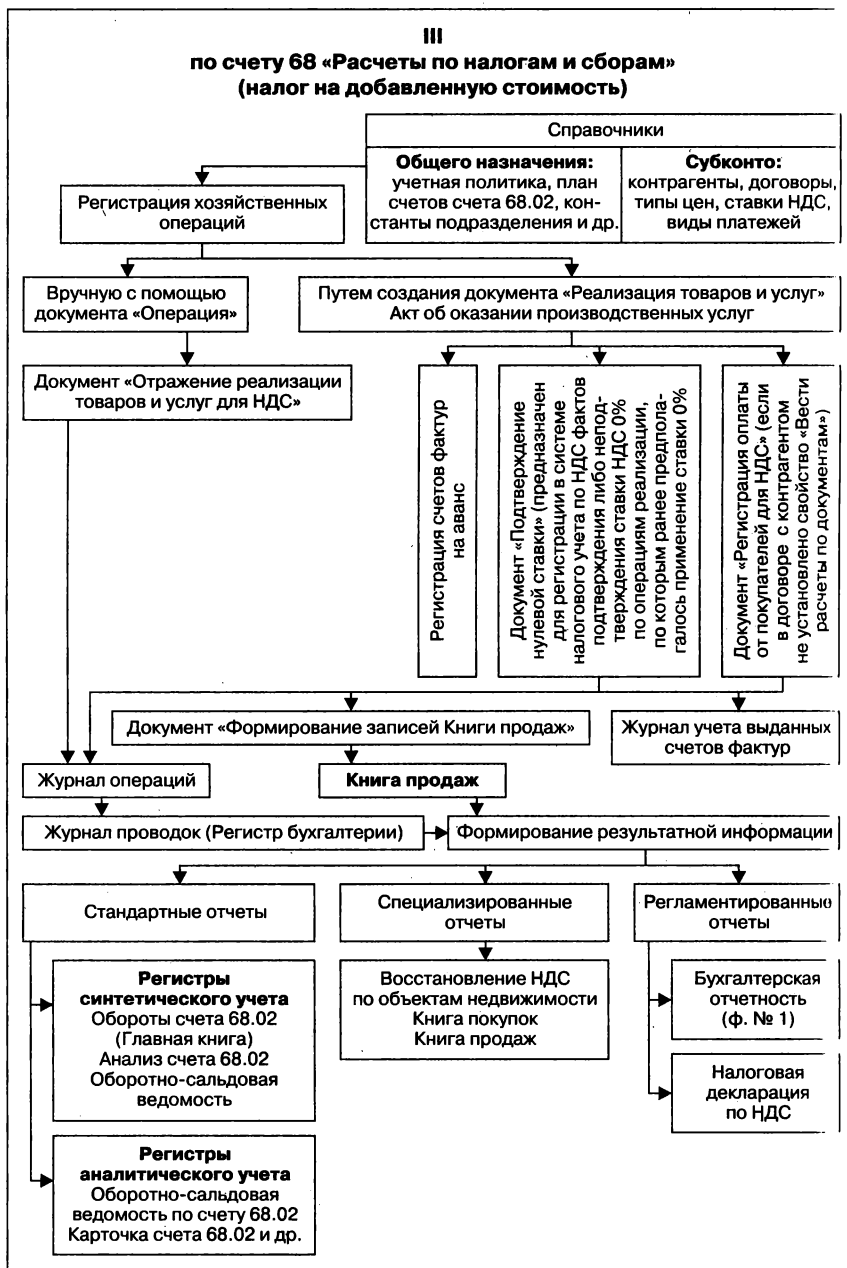
Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации.

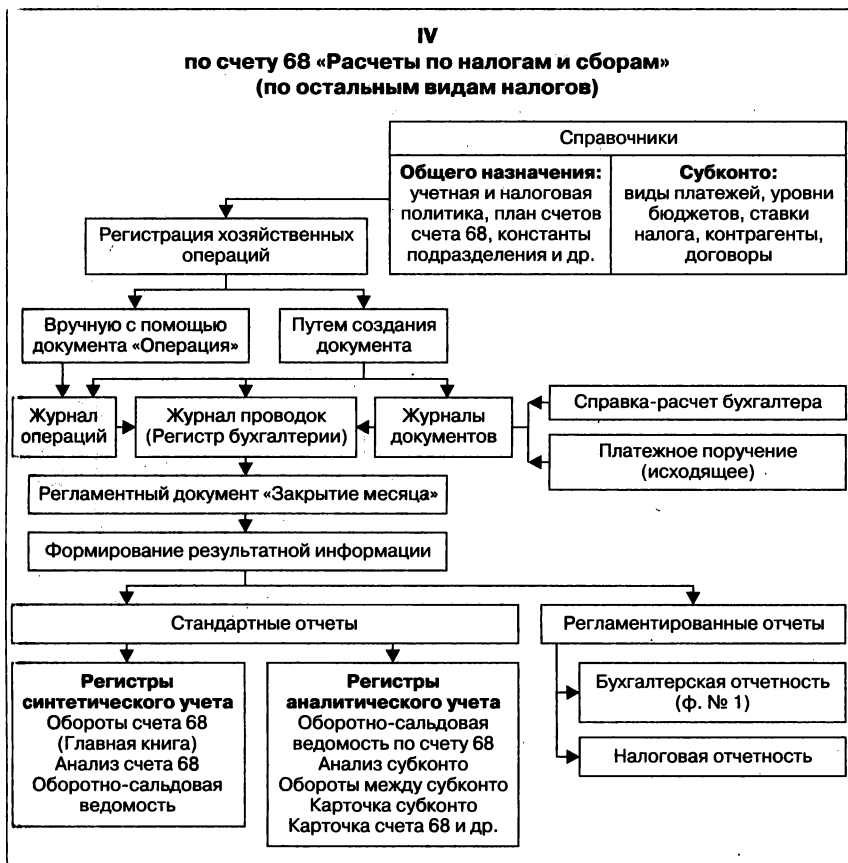


Командированному работнику возмещаются:

- расходы по найму жилого помещения;
- проезд к месту командировки и обратно;
- суточные.

Расходы по найму жилого помещения оплачиваются в сумме фактически произведенных, документально подтвержденных затрат. Предельный размер данных расходов, по которым отсутствуют документы, не облагаемых НДФЛ, составляет до 700 руб. за каждый день командировки (для заграничных командировок — до 2500 руб.).





Расходы по проезду возмещаются командированному работнику в размере:

- стоимости проезда воздушным, железнодорожным, водным и автомобильным транспортом общего пользования, включая страховые платежи по государственному обязательному страхованию пассажиров на транспорте;
- оплаты услуг по предварительной продаже проездных документов;
- расходов за пользование в поездах постельными принадлежностями.

Расходы за пользование внутригородским транспортом должны покрываться суточными.

Размер суточных рассчитывается исходя из фактического количества дней пребывания в командировке на основании отметок в командировочном удостоверении. Суточные выплачиваются командированному работнику за каждый день нахождения в командировке, включая выходные и праздничные дни, а также дни нахождения в пути, в том числе за время вынужденной остановки в пути. В настоящее время указанные расходы возмещаются по нормам, указанным в коллективном договоре или в другом локальном нормативном акте организации. Предельный размер суточных, не облагаемых НДФЛ, составляет до 700 руб. за каждый день командировки (для заграничных командировок до 2500 руб.). Для целей исчисления налога на прибыль норматив суточных не установлен.

Для расчетов с персоналом по суммам, выданным под отчет на административно-хозяйственные расходы и на командировочные расходы, предназначен счет **71 «Расчеты с подотчетными лицами»** — активно пассивный (чаще активный).

Основные корреспонденции по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Денежные средства выданы под отчет	71	50, 51
Оприходованы ценности, приобретенные подотчетными лицами	07, 08, 10, 15, 41	71
Оплачены подотчетными лицами расходы на хозяйственные нужды и командировочные расходы	20, 23, 25, 26	71
Учен НДС по приобретенным ценностям и суммам расходов	19	71
Налоговый вычет по НДС	68	19
Неиспользованные денежные средства, ранее выданные под отчет, возвращены в кассу, на расчетный счет	50, 51	71
Отражена не возвращенная в срок подотчетная сумма	94	71
Невозвращенная подотчетная сумма удержана из зарплаты работника или	70	94
относится на счет 73, если она не может быть удержана из зарплаты	73	94

Начальное сальдо (по дебету) — задолженность работника по подотчетным суммам на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — выдача денежных средств под отчет.

Кредитовый оборот — суммы затрат и приобретенных ценностей и возврат подотчетных сумм.

Конечное сальдо (по дебету) — задолженность работника по подотчетным суммам на конец отчетного периода.

Визит сотрудника за рубеж оформляют теми же документами, что и командировку по России.

Руководитель организации подписывает приказ о направлении сотрудника в командировку, в котором указываются личные данные сотрудника (фамилия, имя, отчество), страна пребывания, цели и срок командировки. При командировании работника за рубеж (кроме стран СНГ) командировочное удостоверение может не оформляться. Все отметки о времени прибытия и отъезда работника осуществляются в его заграничном паспорте при пересечении границы. По возвращении работник, как и при обычной командировке, составляет отчет о выполнении поставленного задания, который утверждается руководителем организации. Все документы, подтверждающие командировочные расходы сотрудника и составленные на иностранном языке, должны быть дословно переведены на русский.

День пересечения границы при выезде из Российской Федерации оплачивается в иностранной валюте по норме, установленной для страны въезда, день пересечения границы при возвращении на территорию Российской Федерации оплачивается в рублях. Если работник направляется в несколько стран, суточные за день переезда из одной страны в другую оплачиваются по нормам, установленным для страны въезда, в иностранной валюте.

По заграничным командировкам нормы суточных установлены Приказом Минфина России от 02.08.2004 г. № 64н «Об установлении размеров выплат суточных и предельных норм возмещения расходов по найму жилого помещения при краткосрочных командировках на территории зарубежных стран».

Порядок приобретения иностранной валюты для выдачи ее работнику, направляющемуся в зарубежную командировку. Одним из вариантов являются расчеты с применением корпоративной банковской карты.

На счете может быть любая сумма, но по согласованию с банком организация устанавливает лимит расчетов с использованием карты. Денежные средства с корпоративной банковской карты могут быть использованы за пределами РФ только для оплаты командировочных (представительских) расходов.

Поскольку снятые с корпоративной банковской карты средства считаются выданными под отчет, у организации-работодателя нет необходимости выдавать в иностранной валюте наличные средства на командировочные расходы. Все необходимые платежи будут осуществлены командированным сотрудником через корпоративную карту. При возвращении сотрудника из командировки кроме привычных документов (проездных билетов, счетов гостиниц и т. д.) к авансовому отчету нужно приложить оригиналы всех документов, связанных с использованием корпоративной карты — квитанции банкоматов, слипы. Банк, открывший корпоративную карту, имеет право потребовать у организации подтверждение всех операций, совершенных с их использованием.

Валюту для заграничных командировок можно приобретать как с помощью валютного счета, так и через обменный пункт.

Организации необязательно выдавать при заграничных командировках авансы в иностранной валюте. Она может выплатить сотруднику рубли. А работник купит иностранную валюту в обменном пункте.

В бухгалтерском и налоговом учете все расчеты по заграничным командировкам фирма переводит в рубли. При этом командировочные расходы отражаются по курсу Центробанка России на дату утверждения авансового отчета.

Пример

Иванов С.Ю., работник ООО «Виктория», направлен в заграничную командировку. 28 августа для оплаты командировочных расходов организация выплатила ему из кассы 30 000 руб. А Иванов С.Ю. купил иностранную валюту в обменном пункте.

6 сентября утвержден авансовый отчет Иванова С. Ю., сумма расходов по которому составила \$1000. Курс Банка России в этот день составил 29,2307 руб./USD.

В бухгалтерском учете ООО «Виктория» были сделаны следующие проводки.

28 августа:

Дт 71 Кт 50 30 000 руб. — выданы денежные средства командированному работнику под отчет.

6 сентября:

Дт 26 Кт 71 29 230,7 руб. ($1000 \text{ USD} \times 29,2307 \text{ руб./USD}$) — учтены командировочные расходы;

Дт 50 Кт 71 769,3 руб. (30 000 руб. – 29 230,7 руб.) — остаток средств Иванов С. Ю. вернул в кассу организации.

Если у организации есть валютный счет, то она может купить иностранную валюту для заграничных командировок в безналичном порядке через обслуживающий банк. При этом купленная валюта пересчитывается

тся в рубли по курсу Банка России на дату покупки и выдачи денег. А командировочные расходы отражаются по курсу Банка России на дату утверждения авансового отчета. Кроме того, и в бухгалтерском, и в налоговом учете иностранная валюта пересчитывается на конец отчетного периода.

Пример

Предположим, что ООО «Виктория» решило выдать Иванову С. Ю. для оплаты командировочных расходов иностранную валюту — 1000 USD. Для этого организация подала в обслуживающий банк заявку на приобретение иностранной валюты. Банку перечислено 35 000 руб.

28 августа банк купил валюту по курсу 29,85 руб./USD и зачислил ее на валютный счет организации за минусом комиссионного вознаграждения в сумме 500 руб. В этот же день валюта была оприходована в кассу и выдана работнику.

6 сентября утвержден авансовый отчет Иванова С. Ю., сумма расходов по которому составила \$1000.

Курс Банка России составил на:

– 28 августа — 29,2289 руб./USD;

– 31 августа — 29,2447 руб./USD;

– 6 сентября — 29,2307 руб./USD.

В бухгалтерском учете ООО «Виктория» были сделаны следующие проводки.

28 августа:

Дт 57 Кт 51 35 000 руб. — перечислены деньги на покупку валюты;

Дт 52 Кт 57 29,2289 руб. (1000 USD × 29,2289 руб./USD) — зачислена валюта на счет организации;

Дт 91-2 Кт 57 500 руб. — удержано банком комиссионное вознаграждение;

Дт 91-2 Кт 57 621,1 руб. (1000 USD × (29,85 руб./USD – 29,2289 руб./USD)) — отражена разница между курсом покупки валюты и курсом Банка России;

Дт 50 субсчет «Валютная касса» Кт 52 29,2289 руб. — оприходована наличная валюта в кассе;

Дт 71 Кт 50 субсчет «Валютная касса» 29,2289 руб. — выдана валюта командированному работнику под отчет.

6 сентября:

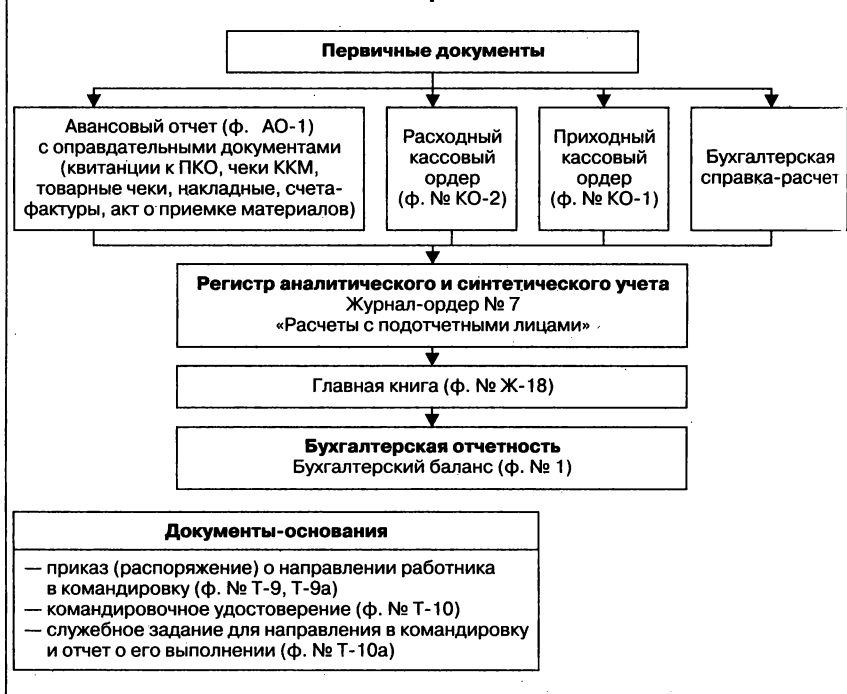
Дт 26 Кт 71 29,2307 руб. (1000 USD × 29,2307 руб./USD) — учтены командировочные расходы;

Дт 71 Кт 91-1 1,8 руб. (1000 USD × (29,2307 руб./USD – 29,2289 руб./USD)) — учтена отрицательная курсовая разница.

Регистр синтетического и аналитического учета (совмещен) — журнал-ордер № 7. Аналитические счета открываются на каждое подотчетное лицо отдельной строкой.

Схемы движения бухгалтерской информации по счету 71 «Расчеты подотчетными лицами» по журнально-ордерной и автоматизированной формам бухгалтерского учета

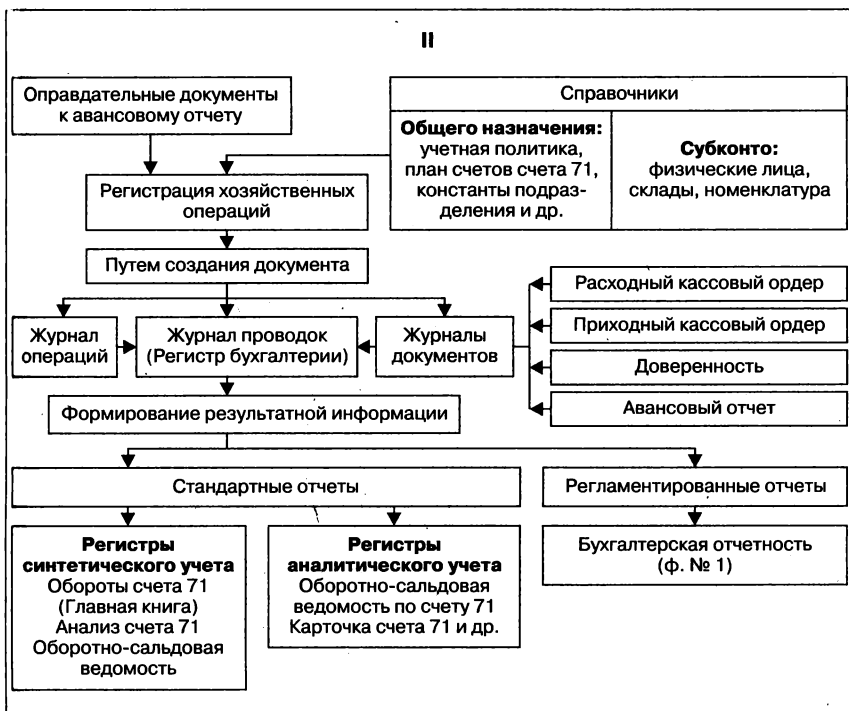
I



При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 71 (Главная книга), анализ счета 71, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 71, анализ счета 71 по субконто, обороты между субконто, карточки счета 71, карточка счета 71 по субконто и др.

6.15. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Для учета всех видов расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами, предназна



чен счет **73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»** — активно-пассивный.

Начальное сальдо (по дебету) — задолженность работников перед организацией на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — увеличение дебиторской задолженности.

Кредитовый оборот — погашение дебиторской задолженности.

Конечное сальдо (по дебету) — задолженность работников перед организацией на конец отчетного периода.

Субсчета:

73-1 «Расчеты по предоставленным займам»;

73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

На **субсчете 1** отражаются расчеты с работниками организации по предоставленным им займам на индивидуальное или кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и др.

При выдаче работнику организации денег займа заключается письменный договор, в котором определяется сумма займа, срок, на который он выдается, порядок погашения займа (целиком или частями, в кассу или путем удержания из зарплаты и т. д.)

Размер займа и срок его погашения законодательством не ограничены.

Если срок возврата займа в договоре не указан, работник обязан вернуть денежные средства в течение 30 дней со дня требования.

За пользование займом, как правило, уплачиваются проценты — ежемесячно, если не установлен иной порядок уплаты.

Если работнику предоставлен заем на льготных условиях, работник получает дополнительный доход в виде материальной выгоды от экономии на процентах.

На **субсчете 2** учитываются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работниками организации в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

Работника можно привлечь к **ограниченной** материальной ответственности (т. е. с него можно удержать сумму, не превышающую его средний месячный заработок) — ст. 241 ГК РФ и в некоторых случаях к **полной** материальной ответственности — ст. 243 ГК РФ, например:

- с работником был заключен договор о полной материальной ответственности;
- утраченные ценности, ранее полученные под отчет;
- умышленного причинения ущерба;
- причинения ущерба в состоянии алкогольного, наркотического и токсического опьянения и т. д.

Основные корреспонденции по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Расчеты по предоставленным займам:		
– сумма займа выдана работнику из кассы (перечислена с расчетного счета на счет, указанный работником)	73-1	50, 51
– начислены проценты за пользование займом	73-1	91-1
– работник вернул деньги, выплатил сумму процентов в кассу (на расчетный счет)	50, 51	73-1
– удержана сумма займа из зарплаты (с согласия работника)	70	73-1

Содержание операций	Дебет	Кредит
Расчеты по возмещению материального ущерба:		
– сумма ущерба, причиненного брака отнесена на виновное лицо	73-2	94, 28
– денежные средства удержаны из заработной платы работника (с согласия работника)	70	73-2
– работник внес сумму недостачи в кассу наличными	50	73-2

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 8.

Регистр аналитического учета — ведомость № 7, где аналитические счета открываются по каждому работнику организации.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 73 (Главная книга), анализ счета 73, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 73, анализ счета 73 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 73, карточка счета 73 по субконто и др.

6.16. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Для учета расчетов с различными дебиторами и кредиторами, кроме тех, для расчетов с которыми планом счетов предусмотрены отдельные бухгалтерские счета, предназначен счет **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»** — активно-пассивный.

Начальное сальдо (по дебету) — наличие дебиторской задолженности на начало отчетного периода.

Начальное сальдо (по кредиту) — наличие кредиторской задолженности на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот:

- увеличение дебиторской задолженности;
- уменьшение кредиторской задолженности.

Кредитовый оборот:

- увеличение кредиторской задолженности;
- уменьшение дебиторской задолженности.

Конечное сальдо (по дебету) — наличие дебиторской задолженности на конец отчетного периода.



Конечное сальдо (по кредиту) — наличие кредиторской задолженности на конец отчетного периода.

Субсчета:

76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;

76-2 «Расчеты по претензиям»;

76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;

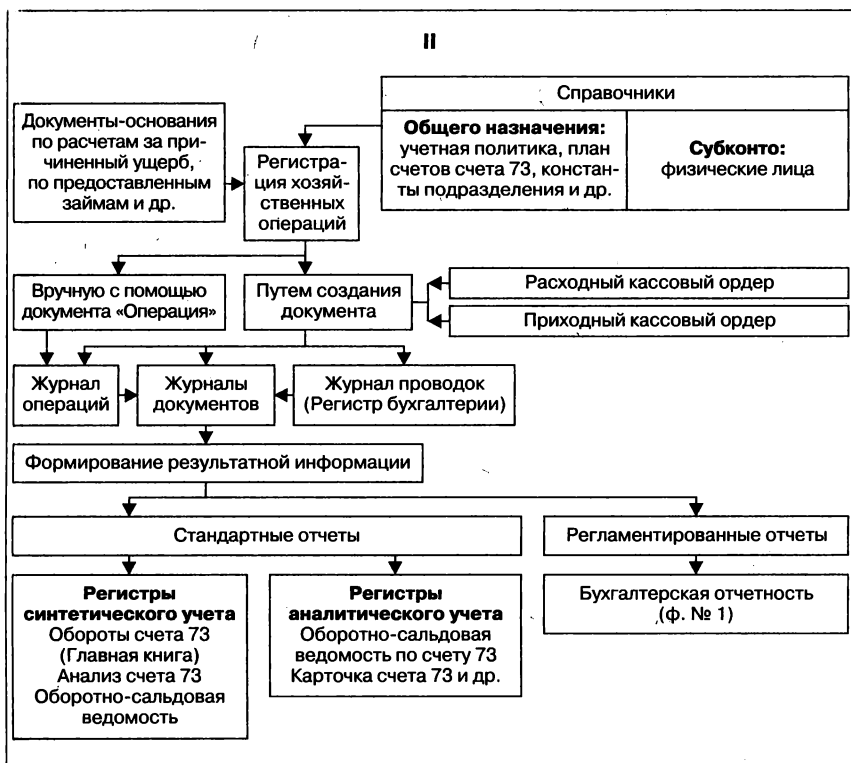
76-4 «Расчеты по депонированным суммам».

Организации вправе открывать любые необходимые субсчета, на пример, для расчетов по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации (квартплата, профсоюзные взносы, за содержанием детей в ДДУ, алименты и т. д.).

На **субсчете 1** «Расчеты по имущественному и личному страхованию» отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала организации, когда организация выступает страхователем.

Страхование имущества. Страхование является добровольным, страховать можно не все имущество, а выборочно.

Организация оформляет «Заявление о страховании». Между организацией и страховой фирмой заключается «Договор имущественного страхования», в силу которого страховщик обязуется при страховом



случае произвести страховую выплату страхователю, а страхователь обязуется уплатить страховые взносы в установленные сроки.

В случае уплаты страховых взносов авансом их начисление должно отражаться в составе расходов будущих периодов:

В случае гибели застрахованного имущества организация обязана в течение суток сообщить страховой фирме. Собирается комиссия, которая составляет «Акт» на гибель имущества, где указываются: причины гибели имущества, размер причиненного ущерба, сумма страхового возмещения, которое следует выплатить организации.

Если имущество, пострадавшее в результате страхового случая, можно отремонтировать, то связанные с этим расходы нужно отнести за счет страхового возмещения.

Если по условиям договора страхования часть потерь не подлежит компенсации за счет страхового возмещения, то они считаются чрезвычайными расходами.

**Основные корреспонденции по счету 76-1
«Расчеты по имущественному и личному страхованию»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Расчеты по имущественному страхованию:		
– начислены страховые платежи по страхованию имущества (если имущество используется в производственной деятельности)	20, 23, 25, 26, 44	76-1
– учтена в составе прочих расходов сумма страховых платежей (если имущество используется для целей, не связанных с производственной деятельностью)	91-2	76-1
– страховые платежи перечислены страховой фирме	76-1	50, 51
– начислены страховые платежи по договору страхования авансом	97	76-1
– страховые платежи отнесены на издержки производства	20, 26, 44	97
– списана стоимость застрахованного имущества, испорченного или уничтоженного при наступлении страхового случая	76-1	01, 10, 41, 43
– поступила сумма страхового возмещения	50, 51	76-1
– списаны расходы по восстановлению застрахованного имущества	76-1	20, 23, 25, 26
– отражены потери от страховых случаев	91-2	76-1
Расчеты по страхованию работников:		
– организация перечислила страховые взносы (платежи)	76-1	51
– отражаются страховые взносы (платежи), приходящиеся на последующие периоды, после вступления договора в силу	97	76-1
– признаются расходы по обычным видам деятельности после наступления периода, к которому относятся суммы ранее произведенных страховых взносов (платежей)	20, 23, 25, 26, 29, 44	97
– признаются прочие расходы после наступления периода, к которому относятся суммы ранее произведенных страховых взносов (платежей)	91-2	97

Страхование работников. Страхование осуществляется в обязательной и добровольной формах.

Суммы начисленных платежей включаются в состав расходов на оплату труда при условии, что договоры страхования заключены в пользу работников со страховыми организациями, имеющими лицензию.

выданные в соответствии с законодательством РФ, на ведение соответствующих видов деятельности в РФ.

В бухгалтерском учете производимые организациями отчисления на страхование работников могут признаваться расходами по обычным видам деятельности или относиться к прочим расходам.

На **субсчете 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.

Организация может выставить поставщику (подрядчику) претензию в следующих случаях:

- по выявленным при проверке счетов несоответствиям цен и тарифов, обусловленным договорами, а также при выявлении арифметических ошибок;
- за обнаруженное несоответствие качества стандартам, техническим условиям, заказу;
- за нарушение сроков поставки;
- за недостачи груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин;
- при несоблюдении договорных обязательств и т. д.

Претензии могут быть выставлены за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом.

Претензии могут быть выставлены кредитным организациям по суммам ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации.

Основные корреспонденции по счету 76-2 «Расчеты по претензиям»

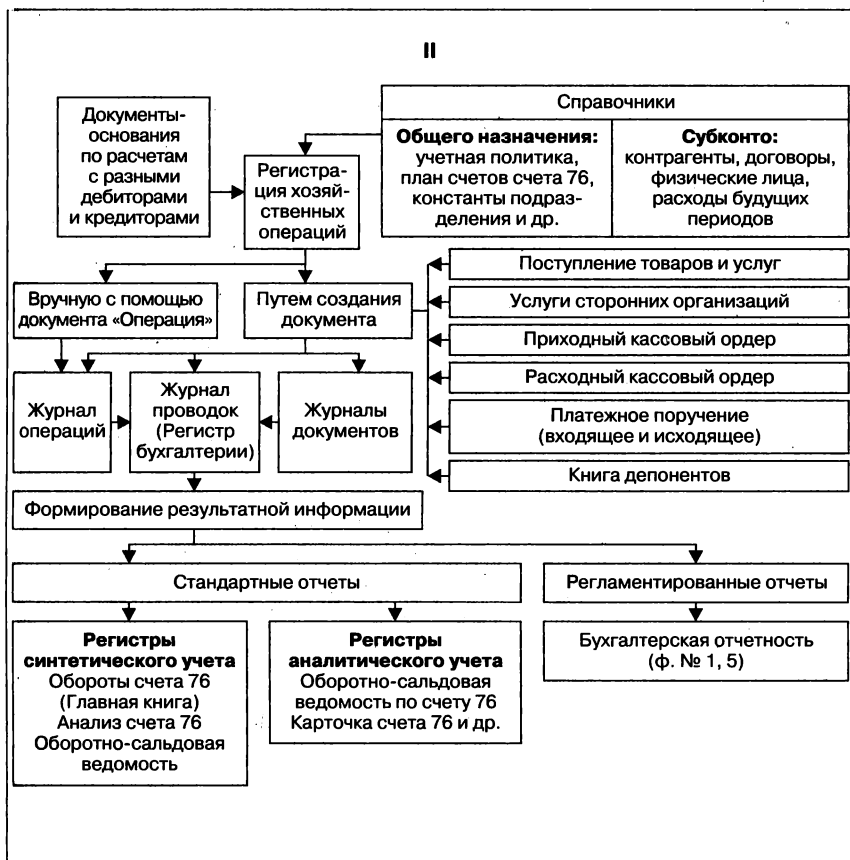
Содержание операций	Дебет	Кредит
Выставлена претензия поставщику (подрядчику)	76-2	60
Выставлена претензия поставщику (подрядчику) за брак и простои	76-2	20, 23, 41
Отражена сумма денежных средств, ошибочно списанных со счетов организации	76-2	51, 52, 55, 66, 67
Отражена в составе прочих доходов сумма штрафов, пеней, неустоек	76-2	91-1
Поступила сумма в оплату ранее признанной (присужденной) претензии	50, 51	76-2
Учены суммы выставленных ранее претензий, не подлежащих взысканию	10, 41, 20, 23, 25, 26	76-2



Если поставщик (подрядчик) нарушил договорные обязательства, организация вправе взыскать с него пени, штрафы, неустойки, установленные договором.

В некоторых случаях выставленные поставщикам, подрядчикам или иным организациям претензии не подлежат взысканию (например, по взысканию отказано судом). Суммы таких претензий списываются на те счета, с которых они были приняты к учету.

На **субсчете 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. Такие доходы являются прочими доходами организации.



Дт 76-3 Кт 91-1 – отражена сумма причитающихся дивидендов и других доходов;

Дт 50, 51 Кт 76-3 – поступили денежные средства в счет причитающихся дивидендов и других доходов.

На **субсчете 4** «Расчеты по депонированным суммам» учитываются расчеты с работниками организации по суммам начисленным, но не выплаченным в установленный срок из-за неявки получателей. Если работник не может получить зарплату в назначенный день, сумма депонируется (сдается в банк).

Дт 70 Кт 76-4 – учтена депонированная сумма оплаты труда;

Дт 76-4 Кт 50, 51 – выплачена работнику депонированная сумма оплаты труда.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках взаимосвязанных организаций ведется также на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

**Основные корреспонденции по счету 76
«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Приобретены ценности от прочих кредиторов	07, 08, 10, 15, 41	76
Организации оказали различные услуги	20, 23, 25, 26, 44	76
Погашена задолженность перед прочими кредиторами	76	50, 51, 55
Отражена задолженность дебиторов за проданную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги)	76	90-1, 91-1
Поступили денежные средства от прочих дебиторов в погашение их долгов	50, 51	76

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 8.

Регистр аналитического учета — ведомость № 7 (или несколько ведомостей), где аналитическое счета открываются по каждому дебитору и кредитору.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 76 (Главная книга), анализ счета 76, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 76, анализ счета 76 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 76, карточка счета 76 по субконто и др.

6.17. Учет внутрихозяйственных расчетов

Внутрихозяйственные расчеты — это все виды расчетов между организацией и ее филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными структурными подразделениями, выделенными на отдельные балансы. Для учета расчетов организации с подразделениями, выделенными на отдельные балансы, применяется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» предназначен для обобщения информации обо всех видах расчетов с внутренними подразделениями организации, например расчетов по выделенному имуществу.

по взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, работ, услуг, по передаче расходов по управлению организацией, по оплате труда работников подразделений и т. п.

Субсчета:

79-1 «Расчеты по выделенному имуществу»;

79-2 «Расчеты по текущим операциям»;

79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

Учет расчетов с обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы. На субсчете 1 «Расчеты по выделенному имуществу» учитываются расчеты с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы, по переданным им внеоборотным и оборотным активам.

В учете организации передача имущества, выделенного обособленным подразделениям, отражается:

Дт 79-1 Кт 01, 10... — отражена стоимость имущества передаваемого обособленным подразделениям;

Дт 02 Кт 79-1 — отражена амортизация по имуществу, передаваемому обособленным подразделениям.

Выделенное имущество, возвращенное обособленными подразделениями организации, отражается в учете организации обратными записями.

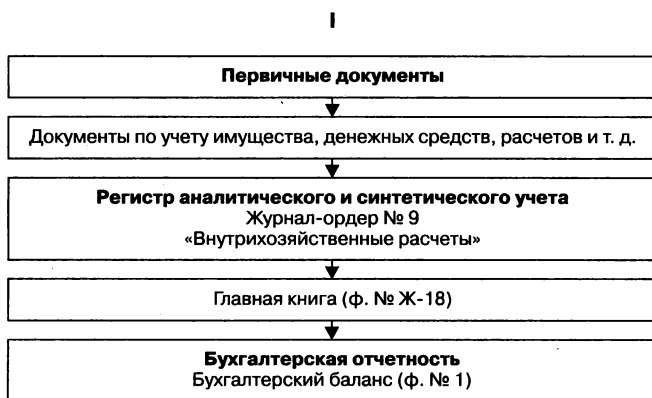
При получении обособленными подразделениями имущества и при передаче его в дальнейшем обратно обособленные подразделения составляют аналогичные записи.

На субсчете 2 «Расчеты по текущим операциям» учитываются все прочие расчеты организации с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы. На этом субсчете, в частности, учитываются расчеты по взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, работ, услуг, по передаче расходов по управлению организацией, по оплате труда работников подразделений и т. п.

В бухгалтерском балансе организации внутрихозяйственные расчеты не отражаются. Остатки по счетам отдельных балансов обособленных подразделений отражаются в балансе организации путем их присоединения к остаткам по соответствующим счетам организации.

Учет расчетов по договорам доверительного управления имуществом. По договору доверительного управления имуществом одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 79
«Внутрихозяйственные расчеты» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**



управление, а другая сторона обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица (выгодоприобретателя).

Учредителем доверительного управления признается юридическое или физическое лицо, являющееся обычно собственником имущества, и передающее его в доверительное управление другой стороне.

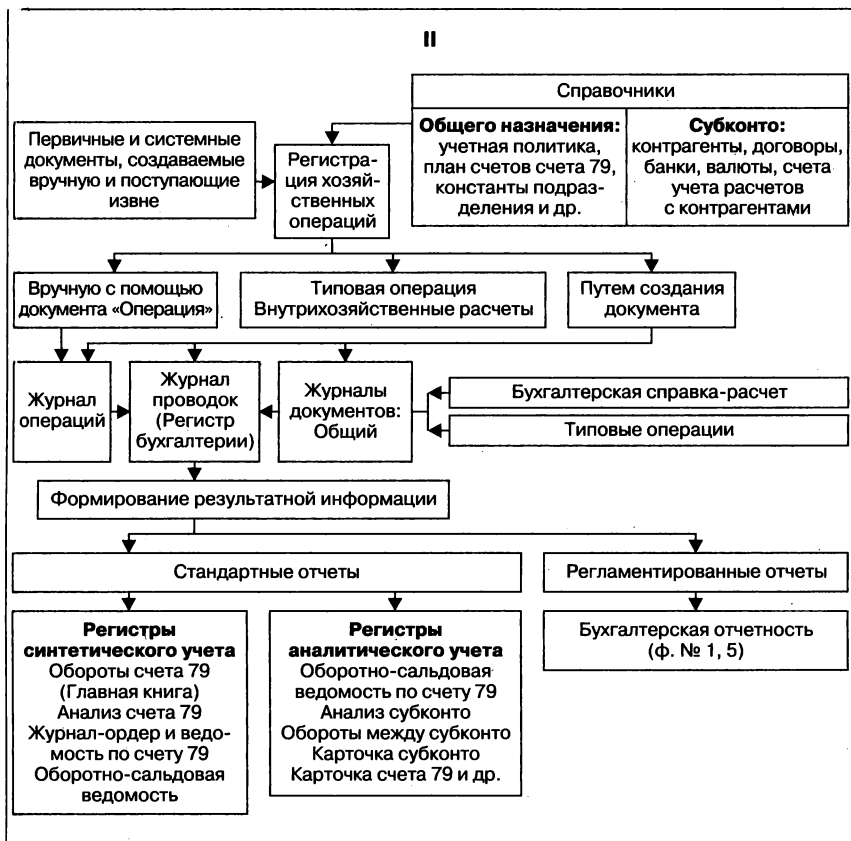
Доверительным управляющим может быть индивидуальный предприниматель или коммерческая организация (за исключением унитарного предприятия), принимающая имущество в доверительное управление.

Выгодоприобретатель — это юридическое или физическое лицо, получающее доходы от имущества, переданного в доверительное управление.

Договор доверительного управления заключается в письменной форме.

Объектами доверительного управления могут быть предприятия и другие имущественные комплексы, отдельные объекты, относящиеся к недвижимому имуществу, ценные бумаги, права, удостоверенные бездокументарными ценными бумагами, исключительные права и другое имущество.

Передача имущества в доверительное управление не влечет перехода права собственности на него к доверительному управляющему.



Имущество, переданное в доверительное управление, обособляется от другого имущества учредителя управления, а также от имущества доверительного управляющего. Это имущество отражается у доверительного управляющего на отдельном балансе, и по нему ведется самостоятельный учет.

При прекращении договора доверительного управления имущество, находящееся в доверительном управлении, передается учредителю управления, если договором не предусмотрено иное.

Бухгалтерский учет операций по передаче учредителем управления имущества в доверительное управление и других операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, учитывается на **субсчете 3** «Расчеты по договору доверительного управления

**Основные корреспонденции по счету 79-3
«Расчеты по договору доверительного управления имуществом»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Учет операций учредителем управления:		
– имущество передано в доверительное управление	79-3	01, 04, 58
– отражена сумма накопленной амортизации по переданному имуществу	02, 05	79-3
– начислен доход, причитающийся учредителю управления	79-3	91-1
– получены денежные средства в счет дохода	51	79-3
– отражаются суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, переданного в доверительное управление, а также упущенной выгоды	76	91-1
– погашение суммы убытка, упущенной выгоды	51	76
– принято к учету имущество, возвращенное доверительным управляющим после окончания договора	01, 04, 58	79-3
– принята к учету сумма амортизации по полученному имуществу	79-3	02, 05
– начислено вознаграждение доверительному управляющему	26	76
– перечислена сумма вознаграждения доверительному управляющему	76	51
Учет операций доверительным управляющим:		
– имущество принято доверительным управляющим на отдельный баланс	01, 04, 58	79-3
– отражена сумма амортизации по полученному имуществу	79-3	02, 05
– отражены расходы, осуществленные в рамках договора	20, 26	02, 10, 70, 69, 76
– расходы списаны на себестоимость продаж	90	20, 26
– отражена прибыль учредителя управления по договору доверительного управления имуществом	84	79-3
– перечислена прибыль учредителю управления	79-3	51
– начислено возмещение упущенной выгоды и убытков, причиненных утратой или повреждением имущества	91-2	76
– перечислены суммы упущенной выгоды и убытков	76	51
– возврат имущества учредителю управления в связи с прекращением договора	79-3	01, 04, 58
– отражена сумма амортизации по имуществу, возвращенному учредителю управления	02, 05	79-3
– начислено причитающееся вознаграждение за управление имуществом	76	91-1
– получено от учредителя управления причитающееся вознаграждение	51	76

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.

Учет учредителем управления операций, связанных с осуществлением доверительного управления имуществом. Передача имущества в доверительное управление осуществляется учредителем управления по их балансовой стоимости, по которой это имущество отражено в его бухгалтерском балансе на дату подписания договора.

Подтверждением получения имущества, переданного в доверительное управление, для учредителя управления является извещение об оприходовании имущества от доверительного управляющего или первичный учетный документ (копия накладной, акт о приеме-передаче и т. п.).

Учет доверительным управляющим операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом. При организации бухгалтерского учета доверительный управляющий обеспечивает самостоятельный учет операций по каждому договору доверительного управления имуществом, которые обособляются от операций, связанных с имуществом самого доверительного управляющего. Для каждого договора доверительного управления должен быть открыт отдельный субсчет к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в разрезе учредителя управления.

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 9.

Аналитический учет ведется по каждому филиалу, представительству, отделению или другому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс; по каждому договору доверительного управления.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 79 (Главная книга), анализ счета 79, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 79, анализ счета 79 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 79, карточка счета 79 по субконто и др.

Глава 7

Учет процесса продажи и финансовых результатов

7.1. Учет продажи

Отпуск (в том числе продажа) готовой продукции покупателям осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю.

Отпуск готовой продукции и ее отгрузка может оформляться *приказом-накладной*, в который включены два документа: приказ складу и накладная на отпуск. В качестве типовой формы накладной может использоваться ф. № М-15 «*Накладная на отпуск материалов на сторону*».

Организации различных отраслей производства могут применять специализированные формы (модификации) накладных и других первичных учетных документов, оформляемых при отпуске готовой продукции. При этом данные документы должны содержать нормативно установленные обязательные реквизиты. Кроме того, накладная должна содержать дополнительные показатели, такие как основные характеристики отгружаемой продукции, в том числе код продукции, сорт, размер, марку и т. п., наименование структурного подразделения организации, отпускающего готовую продукцию, наименование покупателя и основание для отпуска.

Накладная (либо иной первичный учетный документ) должна выписываться в количестве экземпляров, достаточном для осуществления контроля отгрузки (вывоза) готовой продукции.

На основании накладных на отпуск готовой продукции организация выписывает счета-фактуры установленной формы в двух экземплярах, первый из которых не позднее 5 дней со дня отгрузки продукции высылается (передается) покупателю, а второй остается у организации поставщика. Поставщик регистрирует счет-фактуру в Книге продаж. После регистрации счет-фактуру подшивают в журнал учета выданных счетов-фактур и хранят в течение полных 5 лет с даты его выдачи.

Полученный счет-фактура у покупателя регистрируется в Книге покупок. После регистрации счет-фактура подшивается в журнал учета полученных счетов-фактур и хранится в течение полных 5 лет с того момента, как он был получен.

Данные первичных документов записывают в *Ведомость учета и реализации продукции (работ, услуг) (ф. № 16, 16а)*. Ведомость является формой аналитического учета, так как учет ведут по видам реализованной продукции, работ, услуг по учетным (фактическим) и отпускным ценам и покупателям.

Учет отгрузки и продажи организуется в разрезе субсчетов и синтетических счетов в журнале-ордере № 11, предназначенном для отражения оборотов по кредиту счетов 43, 44, 45, 90, 91, 62 и аналитических данных к счету 45 и 90. Журнал-ордер № 11 заполняется на основании аналитических данных ведомости № 16.

Продажа готовой продукции относится к обычным видам деятельности организации.

При продаже готовой продукции окончательной целью является выявление финансового результата от операции по ее продаже на счетах бухгалтерского учета.

Финансовый результат от продаж готовой продукции ежемесячно выявляется на счете 90 «Продажи». На данном счете обобщается информация о доходах и расходах, связанных с продажей готовой продукции, и формируется финансовый результат по ним.

Основные корреспонденции по счету 90 «Продажи»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражена выручка от продажи продукции (работ, услуг)	62	90-1
Начислен НДС от продажной стоимости готовой продукции (работ, услуг)	90-3	68
Списана себестоимость проданной продукции (работ, услуг)	90-2	43, 40
Списаны управленческие расходы	90-2	26
Списаны расходы на продажу	90-2	44
Отражен финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг)	90-9 (99)	99 (90-9)

Счет 90 «Продажи» — активно-пассивный.

Дебетовый оборот — расходы от продажи продукции (работ, услуг).

Кредитовый оборот — доходы от продажи продукции (работ, услуг).

Схемы движения бухгалтерской информации по счету 90 «Продажи» по журнально-ордерной и автоматизированной формам бухгалтерского учета

I



Субсчета:

90-1 «Выручка»;

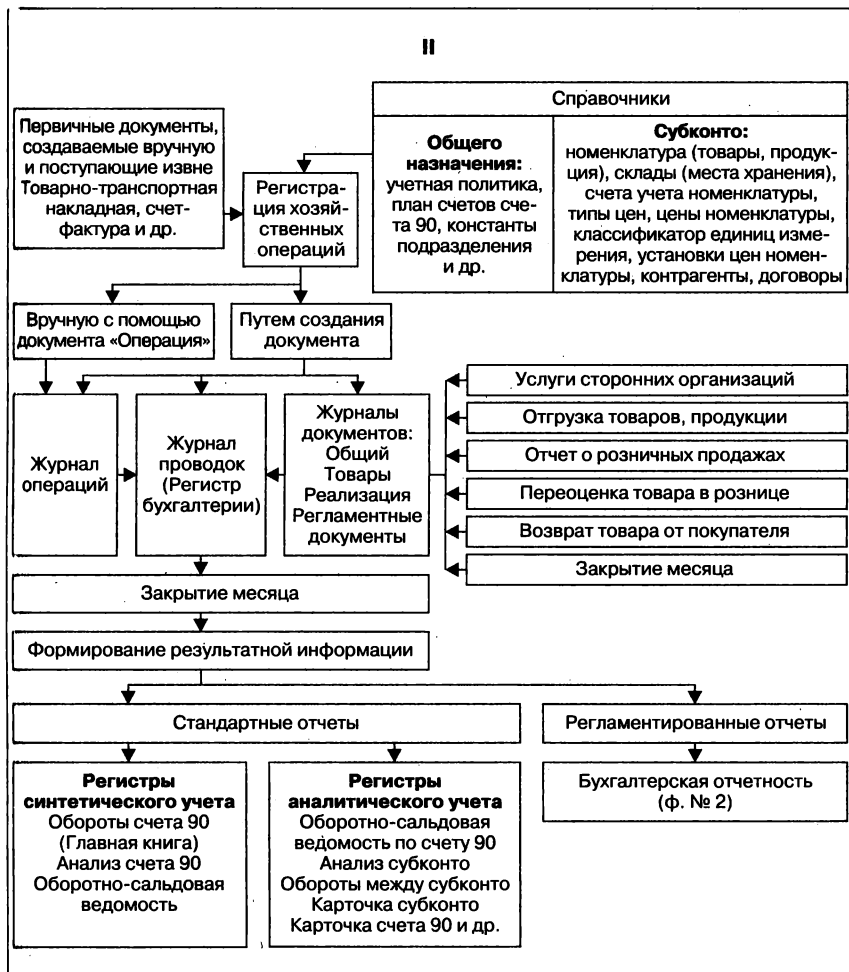
90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «НДС»;

90-4 «Акцизы»;

90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Записи по субсчетам производятся по дебету и кредиту накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 2, 3, 4 и кредитового оборота по субсчету 1 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 9 на счет 99 «Прибыли и убытки», где формируется конечный финансовый результат от всех видов деятельности организации. То есть общий остаток по счету 90 на конец отчетного периода должен быть равен нулю. Закрытие субсчетов 1, 2, 3, 4

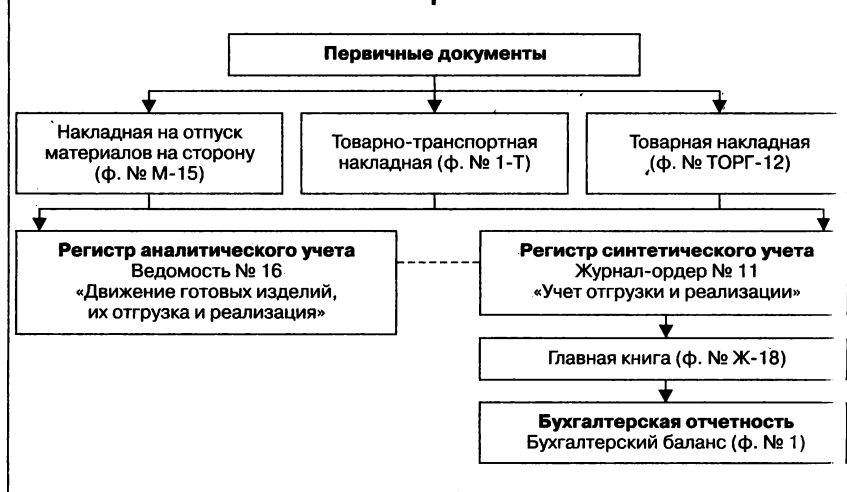


на субсчет 9 производится в конце отчетного года при реформации баланса.

У приобретателя право собственности на продукцию по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Передачей продукции признается вручение ее приобретателю, сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю. Продукция считается врученной приобретателю с момента ее фактического поступления во владение приобретателя или указанного им лица.

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 45
«Товары отгруженные» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

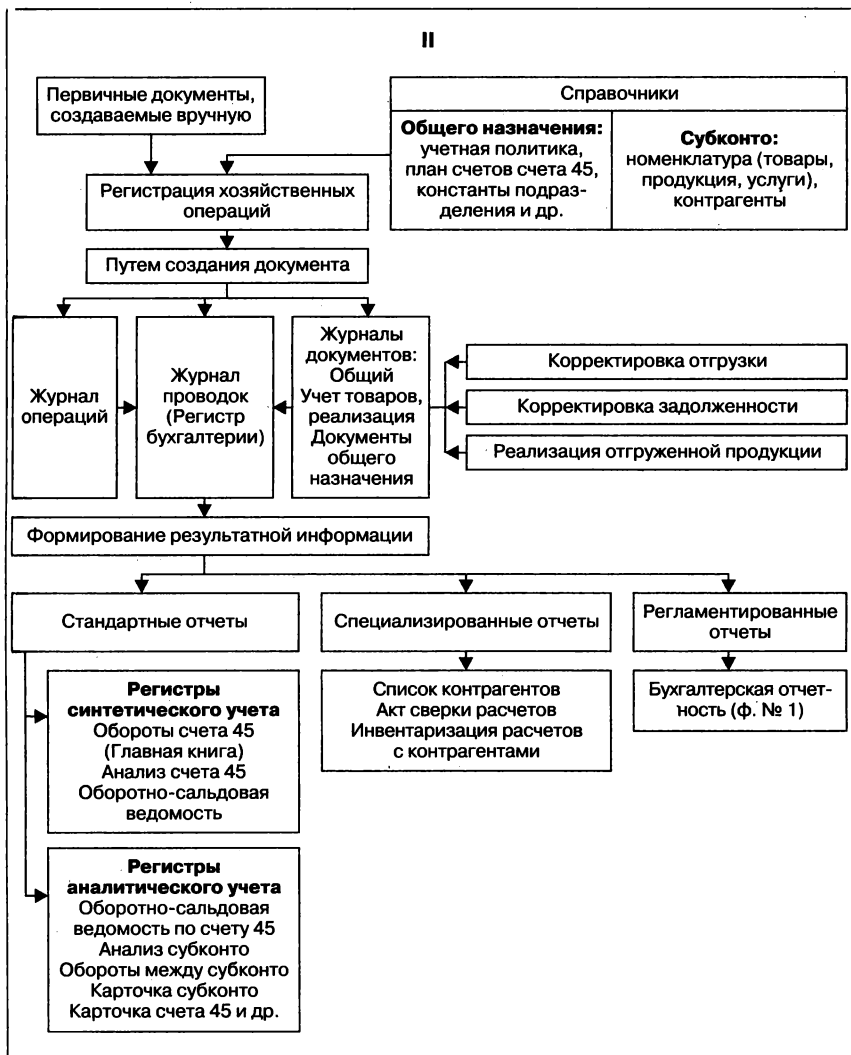
I



В бухгалтерском учете отгрузка (отпуск) продукции отражается по-разному в зависимости от признания или непризнания выручки от продажи готовой продукции.

В соответствии с ПБУ 9/99 выручка от продажи продукции признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий.

1. Организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом.
2. Сумма выручки может быть определена.
3. Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации (есть уверенность в том, что организация получит оплату деньгами или иным активом либо отсутствует неопределенность в отношении получения оплаты или актива).
4. Право собственности на продукцию перешло от организации к покупателю.
5. Расходы, которые произведены в связи с получением дохода от продажи продукции, могут быть определены.



Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

При признании в бухгалтерском учете всех условий признания выручки от продажи продукции выручка от продажи отражается по де-

бету счета 62 и кредиту счета 90 (субсчет 90-1). Одновременно с формированием дебиторской задолженности за покупателями относятся в дебет счета учета продаж:

- фактическая производственная себестоимость отгруженной (отпущенной) готовой продукции;
- НДС;
- расходы на продажу, подлежащие списанию на счет учета продаж;
- кредитовое или дебетовое сальдо по счету учета продаж относится на счета учета финансовых результатов.

Регистр синтетического учета по счету 90 — журнал-ордер № 11.

Регистр аналитического учета — ведомость № 16.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 90 (Главная книга), анализ счета 90, журнал-ордер по счету 90, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 90, анализ счета 90 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 90, карточка счета 90 по субконто и др.

Если **выручка** от продажи готовой продукции **не может быть признана** в бухгалтерском учете определенное время, то при ее фактической отгрузке или передаче производится списание продукции со счета 43 на счет **45 «Товары отгруженные»**. Счет 45 — активный.

Начальное сальдо (по дебету) — отгруженная покупателям продукция без перехода к ним права собственности на продукцию на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — отгрузка (отпуск) готовой продукции покупателям.

Кредитовый оборот — списание проданной продукции.

Конечное сальдо (по дебету) — отгруженная покупателям продукция без перехода к ним права собственности на продукцию на конец отчетного периода.

На счете 45 отгруженная продукция числится до момента признания выручки в бухгалтерском учете. С наступлением этого момента продукция считается проданной и списывается с кредита счета 45 в дебет счета 90.

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 11.

Регистр аналитического учета — ведомость № 16.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 45 (Главная книга), анализ счета 45, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 45, анализ счета 45 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 45, карточка счета 45 по субконто и др.

7.2. Учет расходов на продажу

Расходы, связанные со сбытом продукции, называются **расходами на продажу**, или коммерческими расходами.

В их состав входят:

- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- расходы на транспортировку, доставку и погрузку;
- комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим предприятиям;
- расходы по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи;
- рекламные расходы;
- и прочие.

Учет коммерческих расходов ведут на счете **44 «Расходы по продаже»** — активный.

Начальное сальдо (дебетовое) — сумма расходов на продажу, приходящаяся на остаток готовой продукции (товаров), на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — расходы, связанные с продажей продукции.

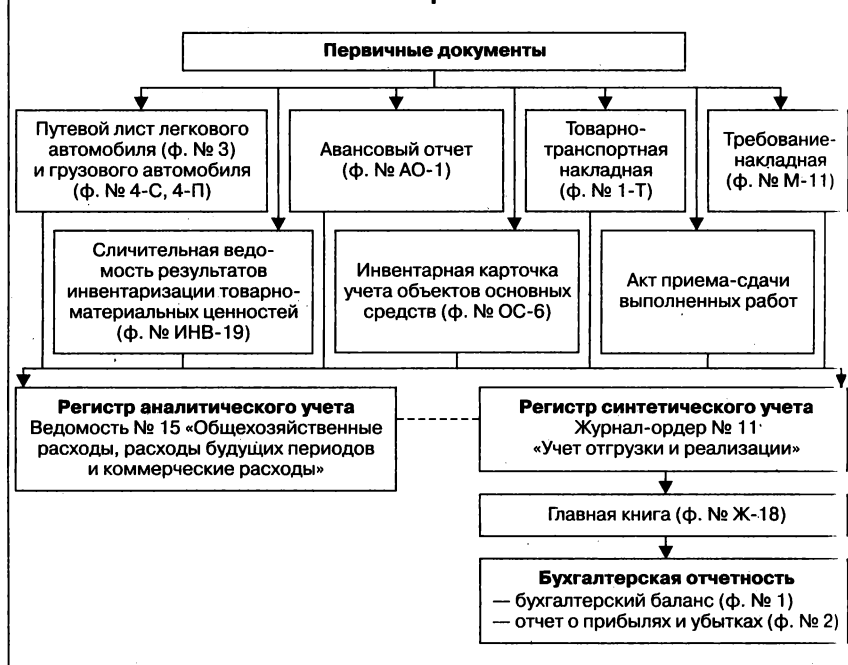
Кредитовый оборот — списание расходов.

Конечное сальдо (дебетовое) — сумма расходов на продажу, приходящаяся на остаток готовой продукции (товаров), на конец отчетного периода.

Порядок списания расходов зависит от принятого организацией в учетной политике варианта: полностью или частично. Если организация определяет расходы на продажу постоянными и в бухгалтерском учете признает выручку от продажи продукции, то расходы на продажу **полностью** списываются со счета 44 на счет 90. Если организация производит **частичное** списание расходов на продажу, то распределению подлежат расходы на упаковку и транспортировку готовой про-

Схемы движения бухгалтерской информации по счету 44 «Расходы по продаже» по журнально-ордерной и автоматизированной формам бухгалтерского учета

I

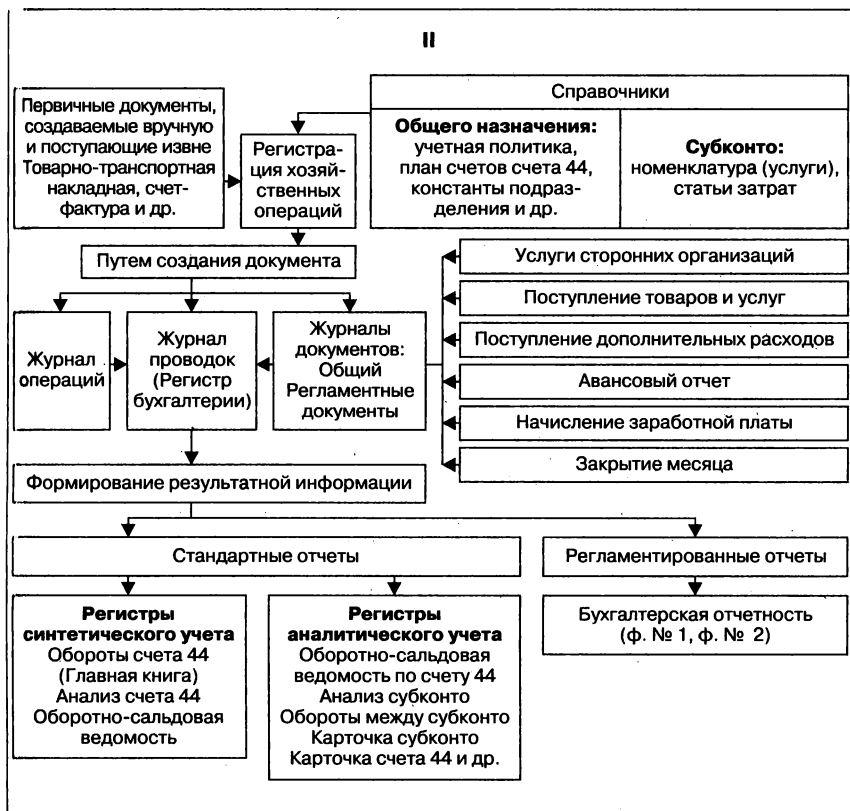


дукции. Эти расходы включаются в себестоимость соответствующих видов продукции прямым путем. При невозможности такого отнесения они могут распределяться между отдельными видами проданной продукции пропорционально весу, объему, производственной себестоимости или другим соответствующим показателям. Все остальные расходы на продажу (за исключением расходов на упаковку и транспортировку) ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (работ, услуг).

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 11.

Регистр аналитического учета — ведомость № 15, где аналитические счета открываются по видам и статьям расходов.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 44 (Главная книга).



Основные корреспонденции по счету 44 «Расходы на продажу»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Израсходованы материалы на упаковку продукции на складе	44	10
Списаны расходы вспомогательного производства по изготовлению тары, доставке продукции на станцию (пристань) отправления	44	23
Оплачены расходы по рекламе, коммерческие сборы	44	50, 51
Акцептованы счета транспортных организаций за доставку продукции на станцию (пристань) отправления, подрядчиков за погрузку продукции в вагоны (суда) — стоимость услуг без НДС	44	60, 76
Начислена заработная плата рабочим за упаковку, затаривание готовой продукции на складе, погрузку ее на транспортные средства	44	70

Содержание операций	Дебет	Кредит
Произведены отчисления на социальные нужды по заработной плате работников, занятых упаковкой и сбытом продукции	44	69
Оплачены подотчетным лицом расходы по транспортировке готовой продукции, ее выгрузке	44	71
Списаны расходы на продажу	90, 45	44

анализ счета 44, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 44, анализ счета 44 по субконто, обороты между субконто, карточки счета 44, карточка счета 44 по субконто и др.

7.3. Учет расчетов с покупателями

Покупатели — организации, которым предприятие отгружает продукцию, товары.

Заказчики — организации, которым предприятие выполняет работы, оказывает услуги.

Расчеты с покупателями и заказчиками осуществляются на основании заключенных между организацией и покупателем и заказчиком *Договоров*. Основным документом при расчетах с покупателями и заказчиками для расчетов по НДС является *счет-фактура*. Данные счета-фактуры в хронологическом порядке регистрируются в *Журнале учета выписанных счетов-фактур*, а затем в *Книге продаж*.

Для учета расчетов с покупателями и заказчиками в плане счетов выделен счет **62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»** — активно-пассивный.

Начальное сальдо (по дебету) — размер задолженности покупателей (заказчиков) перед организацией за полученную продукцию (товары, работы, услуги) на начало отчетного периода.

Начальное сальдо (по кредиту) — размер задолженности организации перед покупателями и заказчиками по полученным от них авансам под поставку продукции (работ, услуг) на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — суммы предъявленных покупателям и заказчикам расчетных документов.

Кредитовый оборот — суммы поступивших платежей, включая суммы полученных авансов.

Конечное сальдо (по дебету) — размер задолженности покупателей (заказчиков) перед организацией за полученную продукцию (товары, работы, услуги) на конец отчетного периода.

Конечное сальдо (по кредиту) — размер задолженности организации перед покупателями и заказчиками по полученным от них авансам под поставку продукции (работ, услуг) на конец отчетного периода.

**Основные корреспонденции по счету 62
«Расчеты с покупателями и заказчиками»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражена задолженность покупателя за отгруженные продукцию (товары)	62	90-1
Отражена задолженность заказчика за выполненные работы (оказанные услуги)	62	90-1 (91-1)
Поступили средства от покупателей и заказчиков в оплату продукции (товаров, работ, услуг)	50, 51	62
Произведен взаимозачет задолженностей	60	62
Списана задолженность покупателя, заказчика в связи с истечением срока исковой давности	91-2	62

Дебиторскую задолженность покупателя (заказчика) можно передать (продать) другой организации, т. е. переуступить право требования.

Дт 91-2 Кт 62 — списана задолженность покупателя (заказчика), переданная другой организации;

Дт 50, 51 Кт 91-1 — поступили денежные средства от других организаций за переданную им задолженность.

Кроме того, на счете 62 учитывают расчеты по авансам, полученным под поставку материальных ценностей либо под выполнение работ. Для этого на счете 62 открывается отдельный субсчет «Расчеты по авансам полученным». Аналитический учет по субсчету должен вестись по каждому кредитору. С суммы аванса начисляется НДС.

При передаче покупателю материальных ценностей (выполнении работ, оказании услуг), в счет которых был получен аванс, начисленную сумму НДС необходимо восстановить.

Пример

ЗАО «Олимп» получило от ООО «Сатурн» аванс в сумме 118 000 руб. Аванс был получен в счет предстоящей поставки товаров, облагаемых НДС по ставке 18%.

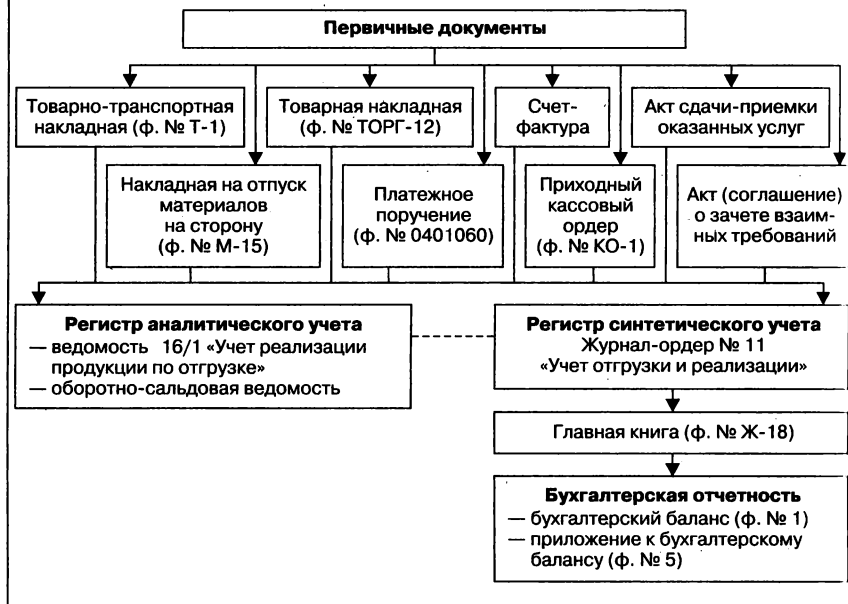
Бухгалтер ЗАО «Олимп» составил следующие бухгалтерские записи:

Дт 51 Кт 62 субсчет «Расчеты по авансам полученным» 118 000 руб. — получен аванс на расчетный счет;

Дт 62 субсчет «Расчеты по авансам полученным» Кт 68 субсчет «Расчеты по НДС» — 18 000 руб. (118 000 руб. × 18%/118%) — начислен НДС с полученного аванса;

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 62
«Расчеты с покупателями и заказчиками» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I



Дт 62 Кт 90-1 118 000 руб. — отражена выручка от продажи товаров;

Дт 90-3 Кт 68 субсчет «Расчеты по НДС» 18 000 руб. — начислен НДС к уплате в бюджет;

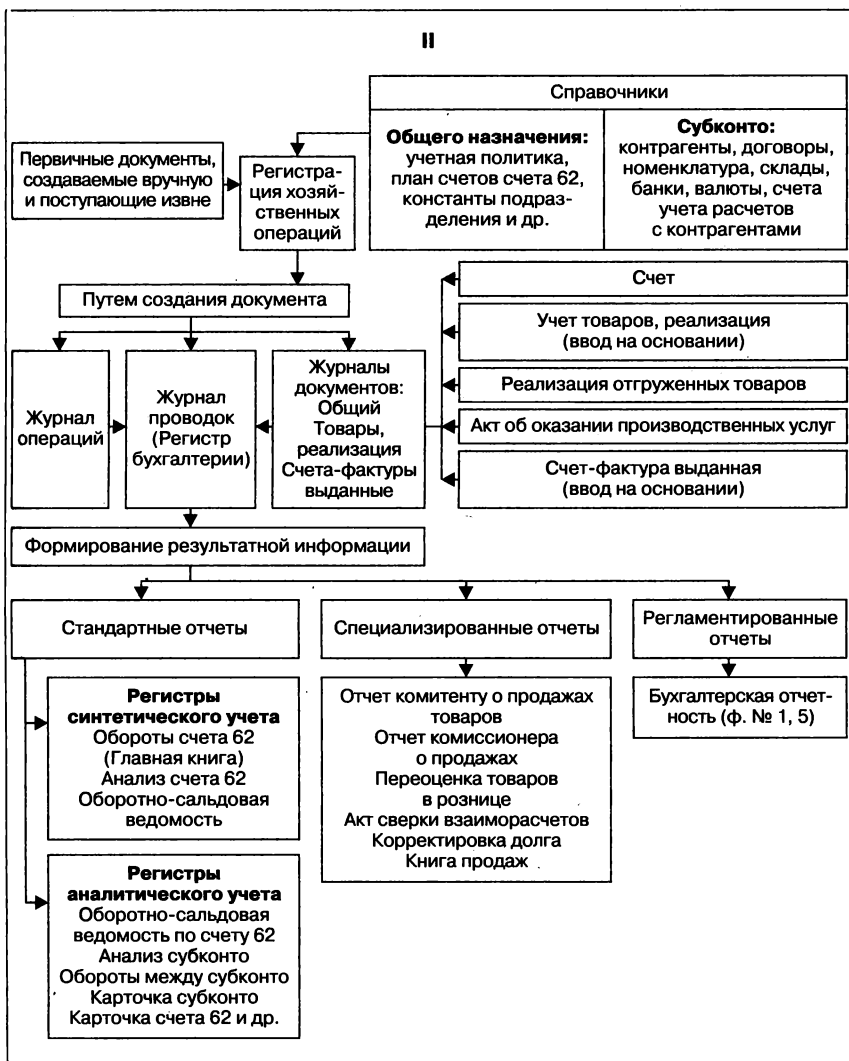
Дт 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кт 62 субсчет «Расчеты по авансам полученным» 18 000 руб. — восстановлен НДС, начисленный с аванса;

Дт 62 субсчет «Расчеты по авансам полученным» Кт 62 118 000 руб. — зачен аванс, ранее полученный от покупателя.

Если в обеспечение задолженности покупатель (заказчик) выдал простой вексель, то для учета такой задолженности к счету 62 открывается отдельный субсчет «Векселя полученные».

Иногда номинальная стоимость векселя превышает договорную стоимость продажи товаров (работ, услуг).

Если покупатель (заказчик) не погасил свою задолженность в срок, установленный договором, то по такой задолженности организация может создать резерв по сомнительным долгам.



Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 11.

Регистр аналитического учета — ведомость № 16, где аналитические счета открываются по каждому покупателю и заказчику отдельной строкой.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистра-

**Основные корреспонденции по счету 62
«Расчеты с покупателями и заказчиками»,
субсчет «Расчеты по авансам полученным»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Получен аванс в счет предстоящей поставки продукции (товаров), выполнения работ, оказания услуг	50, 51	62 субсчет «Расчеты по авансам полученным»
Начислен НДС с полученного аванса	62 субсчет «Расчеты по авансам полученным»	68
Восстановлена сумма НДС, ранее начисленная с полученного аванса	68	62 субсчет «Расчеты по авансам полученным»
Зачтен аванс, полученный от покупателя (заказчика)	62 субсчет «Расчеты по авансам полученным»	62
Возврат неиспользованной суммы аванса	62 субсчет «Расчеты по авансам полученным»	50, 51

**Основные корреспонденции по счету 62
«Расчеты с поставщиками и заказчиками»,
субсчет «Векселя полученные»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражена выручка по проданной продукции (товарам, работам, услугам)	62	90-1 (91-1)
Получен от покупателя (заказчика) простой вексель	62 субсчет «Векселя полученные»	62
Отражена сумма превышения номинальной стоимости векселя над договорной стоимостью продаж	62 субсчет «Векселя полученные»	90-1 (91-1)
Покупатель (заказчик) погасил вексель	50, 51	62 субсчет «Векселя полученные»

ми синтетического учета являются обороты счета 62 (Главная книга), анализ счета 62, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 62, анализ счета 62 по субконто, обороты между субконто, карточки счета 62, карточка счета 62 по субконто и др.

7.4. Учет резервов по сомнительным долгам

Для учета резервов по сомнительным долгам в плане счетов предусмотрен счет **63 «Резервы по сомнительным долгам»** — пассивный.

Начальное сальдо (по кредиту) — сумма созданных резервов на начало отчетного периода.

Кредитовый оборот — образование резервов.

Дебетовый оборот — использование резервов.

Конечное сальдо (по кредиту) — сумма созданных резервов на конец отчетного периода.

Дебиторская задолженность в балансе показывается за минусом суммы резерва, созданного по этой задолженности. В учетной политике для целей бухгалтерского учета необходимо прописать порядок формирования резерва, например, указать, что резерв формируется в соответствии с требованиями налогового учета. Решения о необходимости резервирования задолженности целесообразно оформить протоколами (актами, распоряжениями).

Дт 91-2 Кт 63 — создан резерв по сомнительным долгам.

Дт 63 Кт 62 — списана задолженность покупателя, заказчика за счет созданного резерва сомнительных долгов.

Списание неустраиваемой дебиторской задолженности не считается ее аннулированием. Она должна учитываться за балансом в течение 5 лет с момента списания. Это необходимо для того, чтобы можно было восстановить сумму долга на случай восстановления платежеспособности дебитора. Для забалансового учета этой задолженности предусмотрен счет **007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»**. Аналитический учет по счет 007 ведется по каждому должнику и сумме его долга.

Если до конца отчетного периода, следующего за периодом создания резерва, этот резерв будет использован не полностью, неизрасходованные суммы присоединяются к прибыли отчетного года.

Дт 63 Кт 91-1 — неиспользованная сумма резерва по сомнительным долгам отнесена на финансовый результат.

Одновременно может быть снова принято решение о резервировании средств для возможного списания нереальных для взыскания долгов.

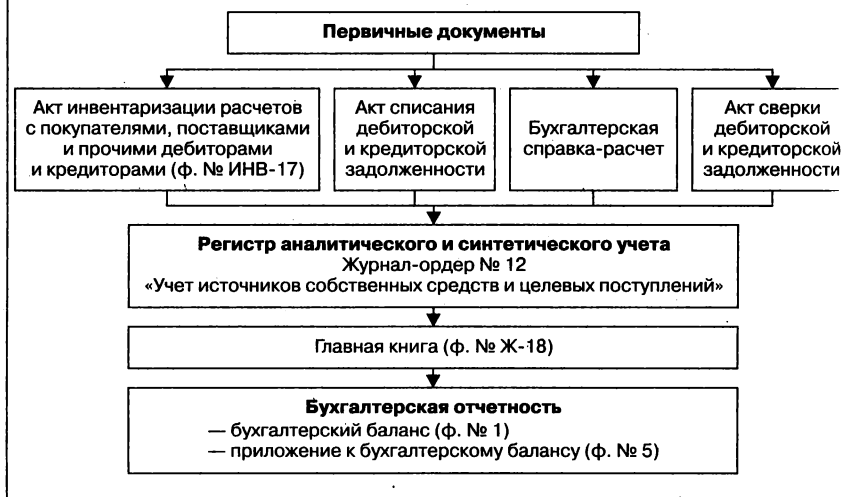
В случае поступления денежных средств в оплату погашения ранее списанной за счет резерва задолженности делается запись — Дт 50, 51 Кт 91-1.

Одновременно на данные суммы кредитуется счет 007.

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 12.

Схемы движения бухгалтерской информации по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» по журнально-ордерной и автоматизированной формам бухгалтерского учета

I



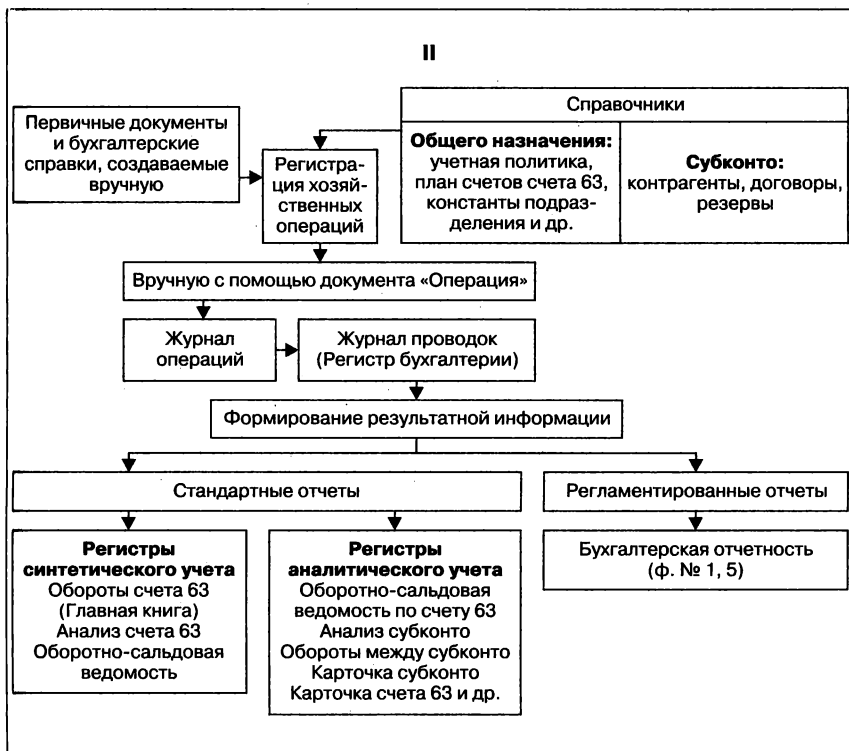
Аналитический учет ведется по каждому сомнительному долгу, на который создан резерв.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 63 (Главная книга), анализ счета 63, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 63, анализ счета 63 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 63, карточка счета 63 по субконто и др.

7.5. Учет финансовых результатов

Конечный финансовый результат хозяйственной деятельности организации формируется в виде прибыли или убытка, определяемого как разница между полученными доходами и произведенными расходами организации.

Согласно ПБУ 9/99, доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и/или погашения обязательств.



шения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Не признаются доходами организации следующие поступления:

- суммы НДС, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

1. Доходы от обычных видов деятельности.
2. Прочие доходы.

В общем случае **доходами от обычных видов деятельности** являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

От обычных видов деятельности:

- выручка от продажи продукции (товаров, работ, услуг);
- арендная плата;¹
- лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности;¹
- доходы от участия в уставных капиталах других организаций.¹

Прочие:

- арендная плата;
- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы, и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты по заемным средствам и средствам на расчетном счете;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- стоимость безвозмездно полученных активов;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- кредиторская и депонентская задолженности с истекшим сроком исковой давности;

¹ Если подобная деятельность является предметом деятельности организации (5% от общих доходов).

- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие доходы.

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

Согласно ПБУ 10/99, **расходами организации** признается уменьшение экономических выгод организации в результате выбытия активов и/или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, НМА и т. п.);
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- в порядке предварительной оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита (займа), полученного организацией.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

1. Расходы по обычным видам деятельности.
2. Прочие расходы.

В общем случае **расходами по обычным видам деятельности** являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;

- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

По обычным видам деятельности:

- расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг;
- расходы по сдаче активов в аренду;¹
- расходы по предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы по участию в уставных капиталах других организаций;
- амортизация активов.

Прочие:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (аренда);
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

¹ Если подобная деятельность является предметом деятельности организации (5% от общих доходов).

- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты за кредиты и займы;
- расходы по оплате услуг банков;
- оценочные резервы;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организациями убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- сумма дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, не реальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- суммы уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т. д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие расходы.

Прочими расходами также являются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.).

Выручка от обычных видов деятельности принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и/или величине дебиторской задолженности.

Величина поступления и/или дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины поступления и/или дебиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

Величина поступления и/или дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) денежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина поступления и/или дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров).

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина поступления и/или дебиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией. Стоимость актива, подлежащего получению организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Величина поступления и/или дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организацией согласно договору скидок (накидок).

При образовании в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов сомнительных долгов величина выручки не изменяется.

Выручка от обычных видов деятельности признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации

Уверенность в этом имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Величина прочих поступлений для целей бухгалтерского учета определяется в следующем порядке:

- поступления от продажи основных средств и иных активов, проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) определяются в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и/или величине дебиторской задолженности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к учету в суммах, присужденных судом или признанных должником;
- активы, полученные безвозмездно, принимаются к учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертиз;
- кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации;
- суммы дооценки активов определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов;
- иные поступления принимаются к учету в фактических суммах.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Величина оплаты и/или кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

При оплате приобретаемых материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

Величина оплаты и/или кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, величина оплаты и/или кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью продукции (товаров), полученной организацией. Стоимость продукции (товаров), полученной организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретает аналогичная продукция (товары).

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина оплаты и/или кредиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего выбытию. Стоимость актива, подлежащего выбытию, устанавливают исходя из цены, по которой

в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Величина оплаты и/или кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

Величина прочих расходов для целей бухгалтерского учета определяется в следующем порядке:

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции, а также с участием в уставных капиталах других организаций, 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 (когда это не является предметом деятельности организации), процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, определяются в сумме, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией;
- дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, другие долги, не реальные для взыскания, включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации;
- суммы уценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Уверенность в этом имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

В бухгалтерском учете доходы и расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

При формировании финансового результата в бухгалтерском учете находят отражение все виды доходов и расходов организации. Для целей налогового учета учитываются не все полученные доходы и понесенные организацией расходы.

7.6. Учет финансового результата от обычных видов деятельности и от прочих операций

Учет доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности, и определение финансового результата по ним ведется на счете 90 «Продажи» по субсчетам: 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «НДС», 90-4 «Акцизы», 90-9 «Прибыли/убыток от продаж».

В течение года записи по субсчетам счета 90 ведутся нарастающим итогом. По кредиту субсчета 90-1 и дебету счета 62 отражается выручка от продажи продукции (товаров, работ, услуг). Одновременно себестоимость проданной за отчетный месяц продукции (товаров, работ, услуг) списывается в дебет субсчета 90-2 с кредита счетов 40, 43, 41, 44, 45, 26, 20 и др. Причитающиеся к получению от покупателей (заказчиков) суммы НДС, акцизов учитываются по дебету субсчетов 90-3, 90-4 и кредиту счета 68.

По окончании месяца расчетным путем (без закрытия субсчетов) на счете 90 определяется финансовый результат путем сопоставления кредитового оборота по субсчету 90-1 с общим дебетовым оборотом по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4.

Полученный результат ежемесячно списывается с субсчета 90-9 на счет 99:

Дт 90-9 Кт 99 — получена прибыль;

Дт 99 Кт 90-9 — получен убыток.

Таким образом, в течение года все субсчета, открытые к счету 90 на отчетную дату, имеют сальдо, а синтетический счет 90 — сальдо не имеет.

По окончании отчетного года субсчета к счету 90 (кроме субсчета 90-9) списываются на субсчет 90-9:

Дт 90-1 Кт 90-9;

Дт 90-9 Кт 90-2;

Дт 90-9 Кт 90-3;

Дт 90-9 Кт 90-4.

Учет прочих доходов и расходов отчетного периода, а также формирование финансового результата по ним ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» по субсчетам: 91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Прочие расходы», 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

В течение года записи по субсчетам счета 91 ведутся нарастающим итогом.

По кредиту субсчета 91-1 отражаются:

- поступления, связанные с предоставлением имущества в аренду, от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не предмет деятельности организации) (Дт 51, 76 Кт 91-1);
- проценты и иные доходы по ценным бумагам (Дт 76 Кт 91-1);
- прибыль по договору простого товарищества (Дт 76 Кт 91-1);
- поступления от продажи и списания основных средств и иных активов (Дт 62, 76, 10 Кт 91-1);
- проценты за предоставление в пользование денежных средств организации, за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации (Дт 51, 58 Кт 91-1);
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению (Дт 51, 76 Кт 91-1);
- безвозмездно полученные активы (Дт 98 Кт 91-1);
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году (Дт 60, 76 Кт 91-1);
- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности (Дт 60, 76 Кт 91-1);
- курсовые разницы (Дт 50, 52, 62 Кт 91-1) и другие доходы.

По дебету субсчета 91-2 отражаются:

- расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду, участием в уставных капиталах других организаций (когда это не предмет деятельности организации) (Дт 91-2 Кт 02, 05, 51, 76...);

- остаточная стоимость амортизируемых активов и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией (Дт 91-2 Кт 01, 04, 10, 58...);
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов (Дт 91-2 Кт 60, 69, 70...);
- суммы налогов, уплачиваемых за счет финансовых результатов (Дт 91-2 Кт 68);
- проценты по кредитам и займам (Дт 91-2 Кт 66, 67);
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате (Дт 91-2 Кт 51, 76);
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году (Дт 91-2 Кт 02, 05, 69, 70...);
- отчисления в резервы под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение вложений в ценные бумаги, по сомнительным долгам (Дт 91-2 Кт 14, 59, 63);
- суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, не реальных для взыскания (Дт 91-2 Кт 62, 76);
- курсовые разницы (Дт 91-2 Кт 50, 52, 58, 62...) и другие расходы.

По окончании месяца расчетным путем (без закрытия субсчетов) на счете 91 определяется финансовый результат путем сопоставления кредитового оборота по субсчету 91-1 с дебетовым оборотом по субсчету 91-2. Полученный результат ежемесячно списывается с субсчета 91-9 на счет 99:

Дт 91-9 Кт 99 — получена прибыль;

Дт 99 Кт 91-2 — получен убыток.

Таким образом, в течение года субсчета 91-1, 91-2 счета 91 на отчетную дату имеют сальдо, а синтетический счет 91 — сальдо не имеет.

По окончании отчетного года субсчета 91-1 и 91-2 к счету 91 (кроме субсчета 91-9), списываются на субсчет 91-9:

Дт 91-1 Кт 91-9;

Дт 91-9 Кт 91-2.

Учет чрезвычайных доходов и расходов также осуществляется на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Порядок формирования и учета конечного финансового результата

Конечный финансовый результат от деятельности организации в отчетном периоде складывается из финансового результата от обычных

видов деятельности, финансового результата от прочих доходов и расходов.

Формирование конечного финансового результата от всех видов доходов и расходов организации осуществляется на счете 99 «Прибыли и убытки» — активно-пассивный.

По дебету счета отражаются все расходы, убытки и потери, а по кредиту — все доходы, прибыль организации. Учет всех видов доходов и расходов производится в течение всего отчетного года. Финансовые результаты (прибыль или убыток), выявленные на счетах 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» ежемесячно списываются в кредит (дебет) счета 99 «Прибыли и убытки».

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов за отчетный период по счету 99 формируется конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года также отражаются начисленные платежи налога на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций — Дт 99 Кт 68, 69.

По окончании отчетного года 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)».

До введения в действие ПБУ «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденного Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н, бухгалтерская прибыль (прибыль до налогообложения) в общем случае могла быть выражена следующей формулой:

$$Пдн = \Phi Ровд + \Phi Рпдр,$$

где Пдн — прибыль организации до налогообложения; $\Phi Ровд$ — финансовый результат от обычных видов деятельности, формируемый в виде сальдо на субсчете 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»; $\Phi Рпдр$ — финансовый результат от прочих доходов и расходов, формируемый в виде сальдо на субсчете 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

В данном случае чистая прибыль организации определяется в виде разницы между прибылью до налогообложения и налогом на прибыль.

Указанную формулу и запись по начислению налога на прибыль (Дт 99 Кт 68) могут использовать малые предприятия, имеющие право не применять нормы ПБУ 18/02.

Остальные организации должны определять текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) расчетным путем в соответствии с нормами ПБУ 18/02.

Размер текущего налога на прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и подлежащего уплате в бюджет, определяется в виде сальдо по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) (ТНП), который и признается налогом на прибыль, с учетом норм ПБУ 18/02 для целей налогообложения определяется следующим образом:

$$\text{ТНП} = +\text{УРНП} (-\text{УДНП}) + \text{ПНО} - \text{ПНА} + \text{ОНА} - \text{ОНО},$$

где ТНП — текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток); УРНП — условный расход по налогу на прибыль; УДНП — условный доход по налогу на прибыль; ПНО — постоянное налоговое обязательство; ПНА — постоянный налоговый актив; ОНА — отложенный налоговый актив (при расчете берется в виде разницы между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09; если кредитовый оборот превышает дебетовый оборот, то разница учитывается со знаком «плюс», если наоборот, то со знаком «минус»); ОНО — отложенное налоговое обязательство (при расчете берется в виде разницы между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77; если дебетовый оборот превышает кредитовый оборот, то разница учитывается со знаком «плюс», если наоборот, то со знаком «минус»).

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль (УРНП) равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 99 (субсчет по учету условных расходов по налогу на прибыль) и кредиту счета 68. Сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 68 и кредиту счета 99 (субсчет по учету условных доходов по налогу на прибыль).

Постоянное налоговое обязательство (ПНО) (постоянный налоговый актив (ПНА)) равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль.

Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы:

- а) формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по на

логу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;

- б) учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы могут быть двух типов.

1. Постоянные (положительные) разницы, приводящие к тому, что прибыль по данным бухгалтерского учета будет меньше налогооблагаемой прибыли ($ПБ < ПН$).

1.1. Разницы, возникающие из-за расходов, учитываемых в целях налогообложения в меньшем размере или не учитываемых вовсе (компенсации за использование личного транспорта в служебных целях, расходы на отдельные виды рекламы, представительские расходы и некоторые другие виды расходов).

1.2. Разницы, возникающие из-за доходов, учитываемых в бухгалтерском учете в меньшем размере или не учитываемых совсем (например, доходы при безвозмездном получении имущества (работ, услуг).

1.3. Разницы, возникающие из-за убытков, отраженных в бухгалтерском учете, но не учитываемых в налоговом учете (например, убытки по операциям безвозмездной передачи имущества, определенные как сумма стоимости имущества и расходов, связанных с этой передачей).

2. Постоянные (отрицательные) разницы, приводящие к тому, что прибыль по данным бухгалтерского учета будет больше налогооблагаемой прибыли ($ПБ > ПН$).

2.1. Разницы, возникающие из-за расходов, учитываемых в бухгалтерском учете в меньшем размере или не учитываемых вовсе.

2.2. Разницы, возникающие из-за доходов, учитываемых в целях налогообложения в меньшем размере или не учитываемых совсем (например, доходы в виде безвозмездно полученного имущества от «весомого» учредителя (доля участия которого в уставном капитале организации составляет $> 50\%$). Такие доходы признаются в бухгалтерском учете, а для целей налогообложения не учитываются).

Постоянные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию постоянного налогового обязательства (актива), под которым понимается сумма налога, которая приводит к **увеличению** (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное налоговое обязательство (актив) признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

ПНО = Постоянная (положительная) разница × Ставка налога на прибыль, действующая на отчетную дату.

ПНА = Постоянная (отрицательная) разница × Ставка налога на прибыль, действующая на отчетную дату.

ПНО отражаются в бухгалтерском учете на счете 99 (субсчет «Постоянное налоговое обязательство») в корреспонденции с кредитом счета 68, а ПНА по дебету счета 68 — в корреспонденции с кредитом счета 99 субсчет «Постоянное налоговый актив»).

Отложенные налоговые активы (ОНА) признаются в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, и равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. **Вычитаемые временные разницы** при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен **уменьшить** сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем отчетном или в последующих отчетных периодах.

В бухгалтерском учете отложенный налоговый актив отражается по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с кредитом счета 68 (субсчет 68-2 «Расчеты по налогу на прибыль»).

Отложенные налоговые обязательства (ОНО) признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы, и равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. **Налогооблагаемые временные разницы** при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен **увеличить** сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем отчетном или в последующих отчетных периодах.

В бухгалтерском учете отложенное налоговое обязательство отражается по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с дебетом счета 68 (субсчет 68-2 «Расчеты по налогу на прибыль»).

7.7. Реформация баланса

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности по состоянию на 31 декабря проводится реформация баланса, заключающаяся в составлении итоговых проводок, способствующих распределению всей

полученной в течение отчетного года прибыли или списанию полученного за отчетный год убытка.

В реформации баланса выделяют два этапа:

1. Закрытие субсчетов по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы».
2. Закрытие счета 99 «Прибыли и убытки» (и субсчетов к нему).

Закрытие по окончании отчетного года всех субсчетов, открытых к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9), осуществляется внутренними записями на субсчет 90-9.

Закрытие по окончании отчетного года всех субсчетов, открытых к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9), осуществляется внутренними записями на субсчет 91-9.

Если организация не применяет ПБУ 18/02, то счет 99 «Прибыли и убыток» сравнением дебетового и кредитового оборота закрывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если организация применяет нормы ПБУ 18/02, то, прежде чем закрыть счет 99 в целом, необходимо закрыть субсчета:

99-2 «Условный доход (расход) по налогу на прибыль»;

99-3 «Постоянное налоговое обязательство (актив)».

99-9 «Сальдо прибылей и убытков отчетного года».

В рамках реформации баланса выявленный на счете 99 «Прибыли и убыток» итоговый результат деятельности организации подлежит зачислению на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (разд. 1.4).

Если по итогам отчетного года организация получила прибыль, то в учете делается запись с дебета 99 в кредит 84-1.

Если по итогам отчетного года организация получила убыток, то в учете делается обратная запись: дебет 84-1 кредит 99.

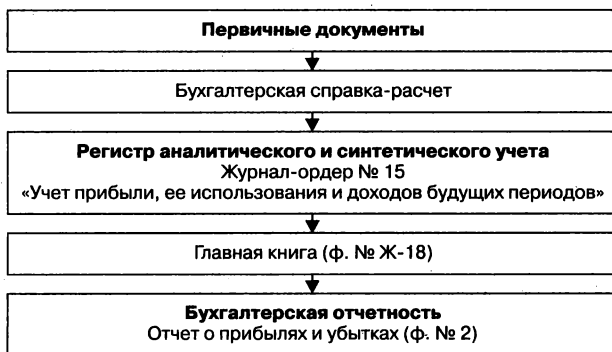
Первого января следующего за отчетным года нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года переводится в нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет: дебет 84-1 кредит 84-2 (дебет 84-2 кредит 84-1), после чего она распределяется (используется) по направлениям согласно учетной политике организации.

Регистром синтетического учета по счету 99 «Прибыли и убыток» является журнал-ордер № 15.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 99 (Главная книга), анализ счета 99, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами ана-

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 99
«Прибыли и убыток» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I



литического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 99, анализ счета 99 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 99, карточка счета 99 по субконто и др.

7.8. Учет расходов и доходов будущих периодов

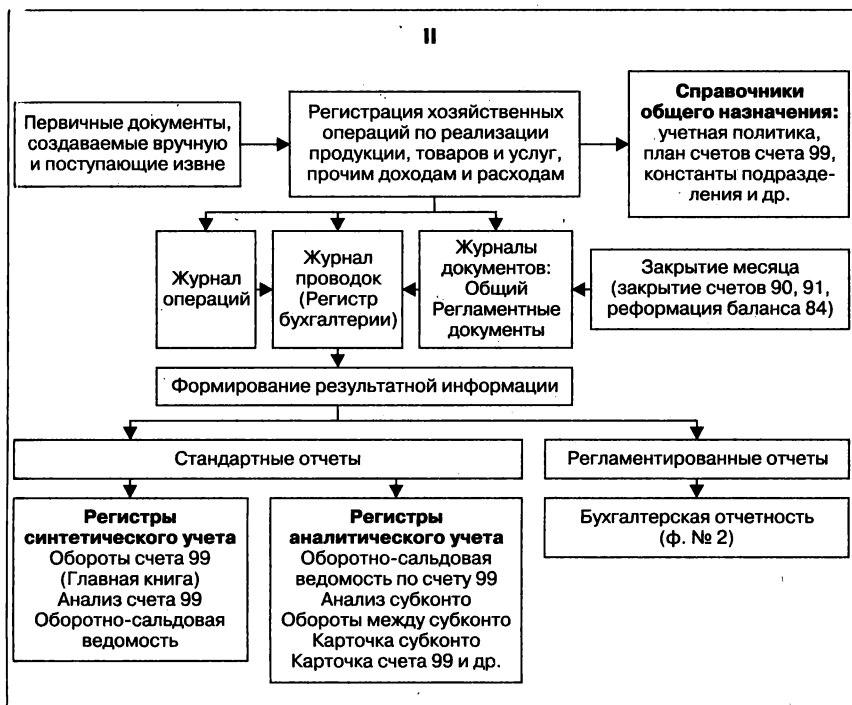
Расходы будущих периодов — это затраты, произведенные организацией в предшествующем и/или отчетном периодах, но подлежащие включению в себестоимость продукции (работ, услуг) в последующие периоды деятельности организации.

К расходам будущих периодов относятся 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 и др.

К расходам будущих периодов могут быть также отнесены:

- расходы, связанные с рекламой продукции;



- расходы на обязательную сертификацию продукции;
- расходы на приобретение лицензии и др.

Расходами будущих периодов могут быть признаны только уже потребленные услуги или работы.

Для учета расходов, произведенных в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, предназначен счет **97 «Расходы будущих периодов»** — активный.

Начальное сальдо (по дебету) — затраты, подлежащие распределению в последующие периоды на начало отчетного периода.

Дебетовый оборот — сумма затрат, относящихся к расходам будущих периодов.

Кредитовый оборот — списание расходов будущих периодов.

Конечное сальдо (по дебету) — затраты, подлежащие распределению в последующие периоды на конец отчетного периода. По мере наступления отчетных периодов относящиеся к ним расходы подлежат распределению (списанию) в порядке, устанавливаемом организацией: равномерно (ежемесячно), пропорционально объему продукции и др.

Как правило, такие расходы будущих периодов, как освоение производства новых видов продукции, агрегатов, установок, пусконаладочные, проектно-изыскательские, работы, связанные с сезонным характером производства и другие, списываются на соответствующие счета затрат ежемесячно пропорционально количеству выпущенной в отчетном месяце продукции данного вида и установленной норме списания суммы расходов на единицу продукции.

Арендная плата, плата за телефонное обслуживание, затраты на ремонт основных средств, приобретение лицензий, подписку на периодические издания и другие, списываются равными долями (по месяцам) на затраты того отчетного периода, к которому они относятся.

Выбранный порядок списания необходимо отразить в учетной политике.

Не реже одного раза в год (обычно перед составлением годового отчета) должна проводиться инвентаризация расходов будущих периодов. Для учета результатов инвентаризации расходов будущих периодов применяется унифицированная ф. № ИНВ-11 «Акт инвентаризации расходов будущих периодов».

Основные корреспонденции по счету 97 «Расходы будущих периодов»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражена сумма начисленной амортизации на основные средства, нематериальные активы, участвующие в проведении работ, относимых на расходы будущих периодов	97	02, 05
Отражена сумма расходов, связанных с работами, которые относятся на расходы будущих периодов	97	10, 41, 43, 70, 69, 71
Отражены суммы начисленных услуг вспомогательных производств и хозяйств, оказанных при проведении работ, относимых на расходы будущих периодов	97	23, 29
Отнесена сумма задолженности поставщикам и прочим кредиторам при проведении работ, относящихся к расходам будущих периодов	97	60, 76
Списаны расходы наступившего очередного отчетного периода, отнесенные на соответствующие счета затрат	20, 23, 25, 26, 29	97

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 10.

Регистр аналитического учета организуется по видам расходов в ведомости № 15.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» реги

страми синтетического учета являются обороты счета 97 (Главная книга), анализ счета 97, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 97, анализ счета 97 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 97, карточка счета 97 по субконто и др.

Доходы будущих периодов — это средства, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Сюда относят:

- полученную авансом арендную плату;
- абонентскую плату за пользование средствами связи;
- безвозмездно полученное имущество;
- предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, и др.

Доходы будущих периодов учитываются на счете **98 «Доходы будущих периодов»** — пассивный.

Начальное сальдо (по кредиту) — суммы дохода на начало отчетного периода.

Кредитовый оборот — учитываются все виды доходов, относящиеся к будущим периодам.

Дебетовый оборот — списание доходов будущих периодов.

Конечное сальдо (по кредиту) — суммы дохода на конец отчетного периода.

Субсчета:

98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;

98-2 «Безвозмездные поступления»;

98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»;

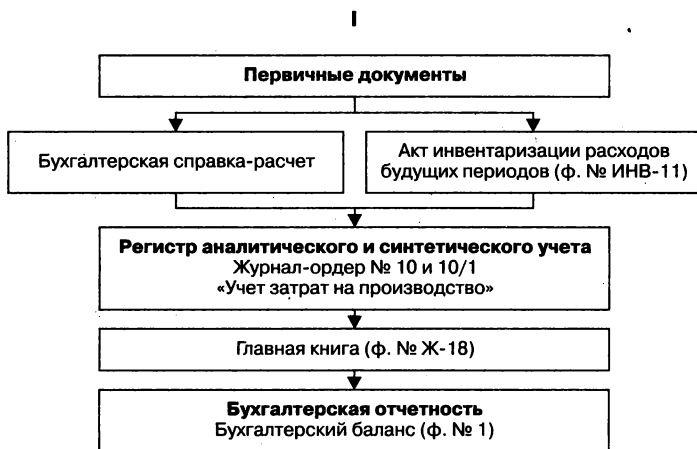
98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

На субсчете 1 учитывается непосредственно движение доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам. В состав таких доходов включаются:

- арендная или квартирная плата;
- плата за коммунальные услуги;
- выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по проездным билетам;
- абонентская плата за пользование средствами связи и др.

Например, арендная плата, полученная авансом, в учете отразится — Дт 51 Кт 76 и одновременно Дт 76 Кт 98-1, а затем организация

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 97
«Расходы будущих периодов» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**



суммы арендной платы ежемесячно должна списывать как доходы - Дт 98-1 Кт 91-1 (90-1).

Аналитический учет по субсчету 1 ведется по каждому виду доходов.

На субсчете 2 учитывается стоимость активов, полученных организацией безвозмездно.

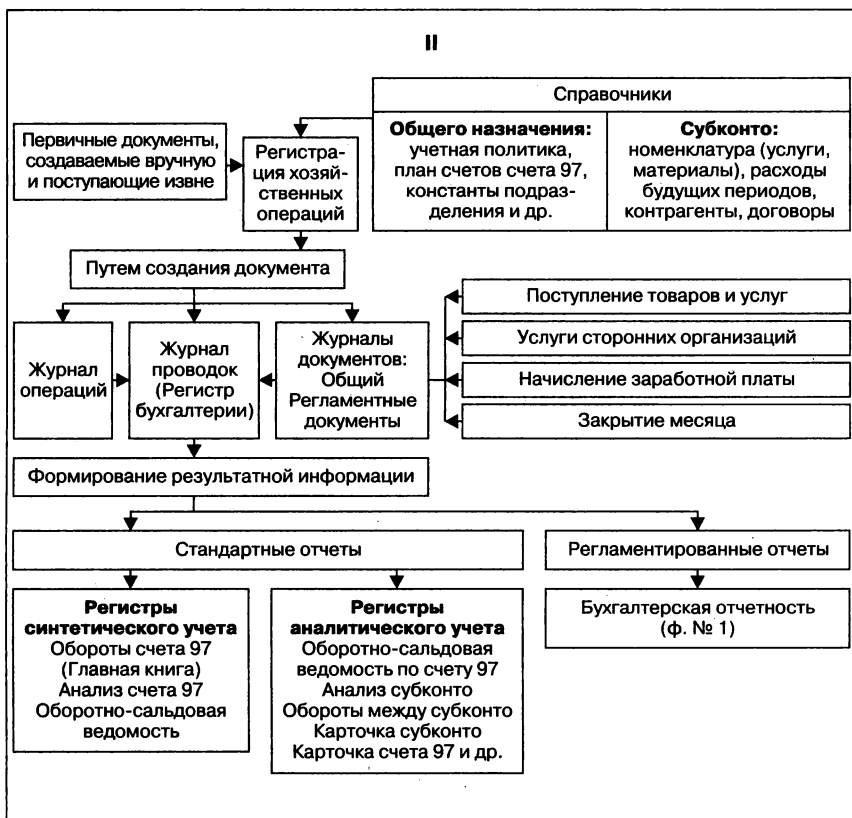
Активы, полученные безвозмездно, принимаются к учету по рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету, которая должна быть подтверждена документально или путем проведения экспертизы. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов.

В данной ситуации в учете необходимо сделать следующие записи:

Дт 08, 10, 41, 58, 86 Кт 98-2 — отражается рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно;

Дт 98-2 Кт 91-1 — безвозмездно полученные основные средства списываются по мере начисления амортизации; иные безвозмездно полученные ценности — по мере списания на счета учета затрат на производство.

Аналитический учет по субсчету 2 ведется по каждому безвозмездному поступлению ценностей.



На субсчете 3 учитывается движение предстоящих поступлений задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы. К ним относятся суммы недостач ценностей, признанные виновными лицами или присужденные к взысканию судом.

Дт 94 Кт 98-3 — отражается сумма недостач ценностей, признанных виновными лицами или присужденных к взысканию судом одновременно.

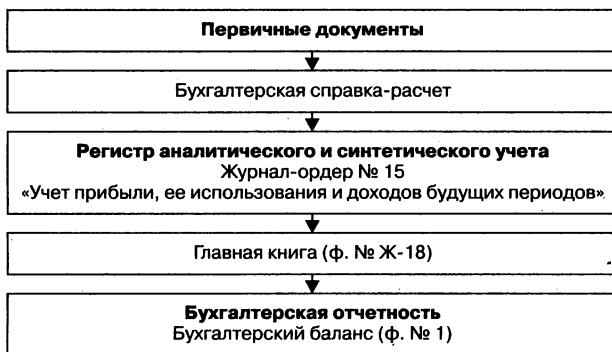
Дт 73-2 Кт 94 — стоимость материальных ценностей относится на виновное лицо.

Дт 70 Кт 73-2 — сумма недостачи удержана из заработной платы виновного лица.

Дт 50, 51 Кт 73-2 — сумма недостачи внесена в кассу или на расчетный счет.

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 98
«Доходы будущих периодов» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I



По мере погашения задолженности по недостачам поступившие суммы учитываются в составе прочих доходов как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году — Дт 98-3 Кт 91-1.

Аналитический учет по субсчету 3 ведется по каждому виду потерь и недостач от порчи ценностей.

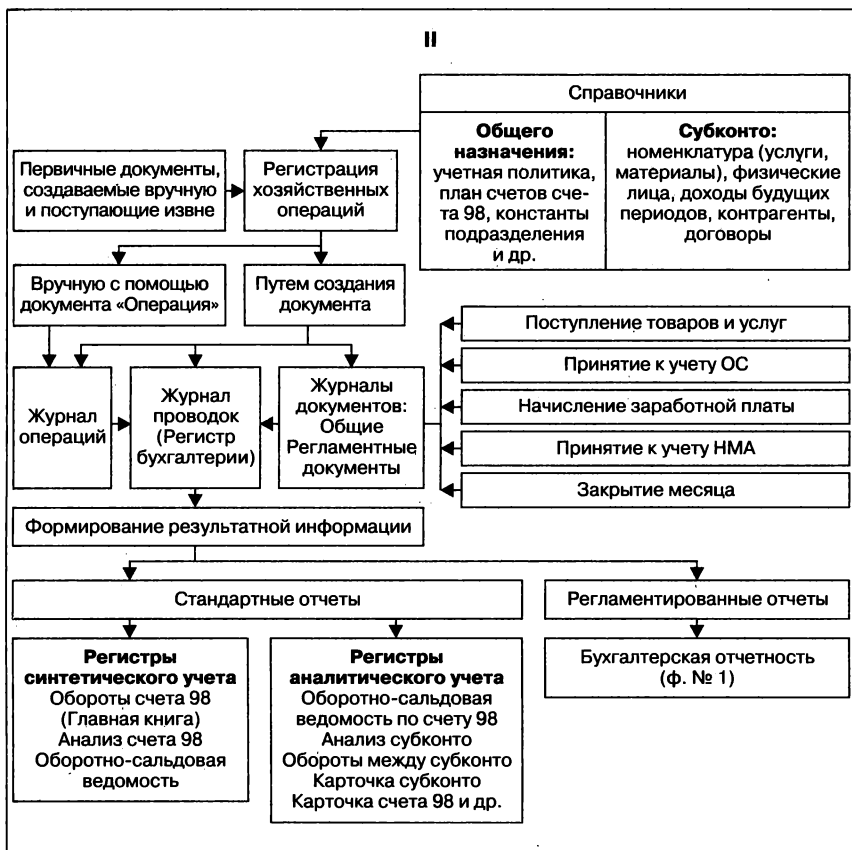
На субсчете 4 учитывается разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и стоимостью, по которой они числятся на балансе организации.

Эта разница возникает между стоимостью недостающих ценностей, отнесенной на субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», и их стоимостью, отраженной на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», так как по дебету счета 94 учитывается:

- по недостающим или полностью испорченным товарно-материальным ценностям — их фактическая себестоимость;
- по недостающим или полностью испорченным основным средствам — их остаточная стоимость;
- по частично испорченным материальным ценностям — сумма определившихся потерь.

Недостача списывается на виновное лицо:

Дт 73-2 Кт 94 — на учетную стоимость недостающих ценностей;



Дт 73-2 Кт 98-4 – на сумму разницы между рыночной стоимостью и учетной ценой;

Дт 50, 70 Кт 73-2 одновременно Дт 98-4 Кт 91-1 – возмещение недостачи виновным лицом на сумму разницы.

Аналитический учет по субсчету 4 ведется по каждому виду потерь и недостач от порчи ценностей и каждому виновному работнику.

Регистр синтетического учета – журнал-ордер № 15.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 98 (Главная книга), анализ счета 98, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 98,

анализ счета 98 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 98, карточка счета 98 по субконто и др.

7.9. Учет резервов

Организации вправе создавать следующие резервы:

- резерв под обесценение вложений в ценные бумаги (см. п. 3.7);
- резерв под снижение стоимости материальных ценностей (см. п. 5.5);
- резерв по сомнительным долгам (см. п. 7.4);
- резервы предстоящих расходов.

Учет резервов предстоящих расходов

Единовременное списание крупных расходов может привести к резкому увеличению себестоимости и даже стать причиной убытка. В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства отчетного периода организация может образовывать резервы на покрытие каких-либо предполагаемых расходов.

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ разрешено создавать резервы на:

- предстоящую оплату отпусков работникам;
- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- ремонт основных средств (частично рассмотрен в п. 4.2);
- производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката;
- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством РФ, нормативными правовыми актами Министерства финансов РФ.

Критерии образования резервов (для всех общие):

- 1) создание резервов необязательно;
- 2) начисление резервов предстоящих расходов является предметом рассмотрения учетной политики организации;

- 3) предстоящие расходы равномерно включаются в издержки производства отчетного периода;
- 4) резервы предстоящих расходов создаются сроком на один отчетный год.

Данные резервы не имеют остатков на конец отчетного года, исключение составляют следующие резервы:

- ◆ на предстоящую оплату отпусков работникам;
 - ◆ на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
 - ◆ на выплату вознаграждений по итогам работы за год;
 - ◆ на ремонт основных средств (ремонтный фонд).
- 5) в конце отчетного года проводится инвентаризация резервов — проверяются обоснованность, правильность образования и использования сумм в соответствии с данными смет, расчетов и т. п. По резервам, не имеющим переходящих остатков, излишне зарезервированные суммы относятся в прочие доходы, недостаток резерва — доначисляется.

Для отражения создания резервов предстоящих расходов в плане счетов предназначен счет **96 «Резервы предстоящих расходов»** — пассивный.

Начальное сальдо (по кредиту) — величина созданного резерва на начало отчетного периода.

Кредитовый оборот — создание резерва.

Дебетовый оборот — использование сумм резерва.

Конечное сальдо (по кредиту) — величина созданного резерва на конец отчетного периода.

Резервы на предстоящую оплату отпусков работникам, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, на выплату вознаграждений по итогам работы за год. Резерв на покрытие предстоящих расходов на оплату отпусков создается в случае значительной сезонности указанных расходов. Организация сама решает, создавать ли тот или иной резерв, определяет способ резервирования тех или иных сумм, отразив это в своей учетной политике.

Для формирования резерва на предстоящую оплату отпусков работников расчет размера ежемесячных отчислений в резерв можно производить исходя из предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков вместе с суммой страховых взносов и суммой взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

**Основные корреспонденции по счету 96
«Резервы предстоящих расходов»**

Содержание операций	Дебет	Кредит
Сформирован резерв предстоящих расходов	20, 23, 25, 26, 29, 44	96
Начислены отпускные, ежегодные вознаграждения за выслугу лет, вознаграждения по итогам работы за год и страховые взносы	96	70, 69
Расходы на ремонт основных средств списаны за счет ранее созданного резерва	96	23, 29
Стоимость услуг сторонних организаций списана за счет ранее созданных резервов (резерва на ремонт основных средств, резерва на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и т. п.)	96	76
В конце года доначислены суммы резервов предстоящих расходов при превышении фактических затрат величины созданного резерва	20, 23, 25, 26	96
В конце года неиспользованная сумма резерва отнесена в прочие доходы	96	91-1

Пример

Предполагаемая годовая сумма расходов на оплату отпусков — 100 000 руб., сумма страховых взносов — 26 000 руб., сумма взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний — 200 руб.

Общая сумма резерва составит 100 000 руб. + 26 000 руб. + 200 руб. = 126 200 руб.

Размер ежемесячных отчислений составит 126 200 руб./12 мес = 10 517 руб.

Для формирования резерва на выплату ежегодного единовременного вознаграждения за выслугу лет размер ежемесячных отчислений в резерв можно рассчитать исходя из установленного размера выплат за стаж работы соответствующим категориям работников.

Дт 08, 20, 23, 25, 26... Кт 96 — создан резерв;

Дт 96 Кт 70, 69 — использованы суммы резерва.

Резерв на ремонт основных средств. При резервировании предстоящих расходов на проведение всех видов ремонтов основных средств организации могут создавать:

- ремонтный фонд;
- резерв расходов на ремонт основных средств.

Отчисления определяются исходя из балансовой стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых в учетной поли

тике самими организациями. Основными критериями для определения норматива являются:

- сроки ремонта, основанные на заключенных договорах;
- дефектные ведомости, свидетельствующие о необходимости проведения ремонтных работ;
- объем в стоимостном выражении исходя из цены, установленной в договоре, а при выполнении работ хозяйственным способом — исходя из фактических затрат на производство работ;
- отчисления в резерв исходя из сметной стоимости ремонта объекта и межремонтных сроков.

При создании **ремонтного фонда** нормы утверждаются не менее чем на 5 лет. Отчисления в фонд следует производить по крупным объектам с длительной периодичностью в ремонте.

При создании **резерва расходов на ремонт основных средств** должны выполняться следующие условия:

- 1) при инвентаризации резервов излишне зарезервированные суммы в конце года сторнируются;
- 2) разрешается оставлять переходящие остатки на следующий год, если в текущем периоде ремонтные работы были начаты, но не закончены;
- 3) резервы не могут создаваться сроком более чем на 5 лет.

Дт 20, 23, 25, 26... Кт 96 — создан резерв на ремонт основных средств (ремонтный фонд);

Дт 96 Кт 23, 70, 69, 76, 23, 10 — использован резерв на ремонт основных средств, произведенный хозяйственным способом;

Дт 96 Кт 60, 76 — использован резерв на ремонт основных средств, произведенный сторонними организациями.

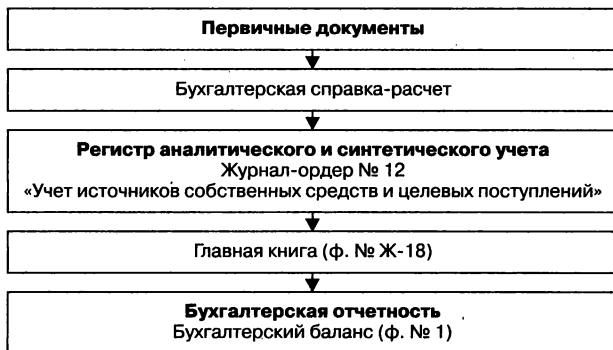
Резерв на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства. Создание данного резерва непосредственно связано с сезонным характером производства.

В соответствии с п. 3.53 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств если 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, то образовавшаяся разница резервируется как предстоящие расходы.

Остатка на конец года по этому резерву быть не должно.

**Схемы движения бухгалтерской информации по счету 96
«Резервы предстоящих расходов» по журнально-ордерной
и автоматизированной формам бухгалтерского учета**

I



Дт 20, 23, 25, 26... Кт 96 — создание резерва на производственные затраты, связанные с подготовительными работами в связи с сезонным характером производства.

Дт 96 Кт 02, 10, 51, 60, 76, 70, 69 — использование резерва;

Д 96 Кт 91-1 — излишне зарезервированные суммы относятся в прочие доходы.

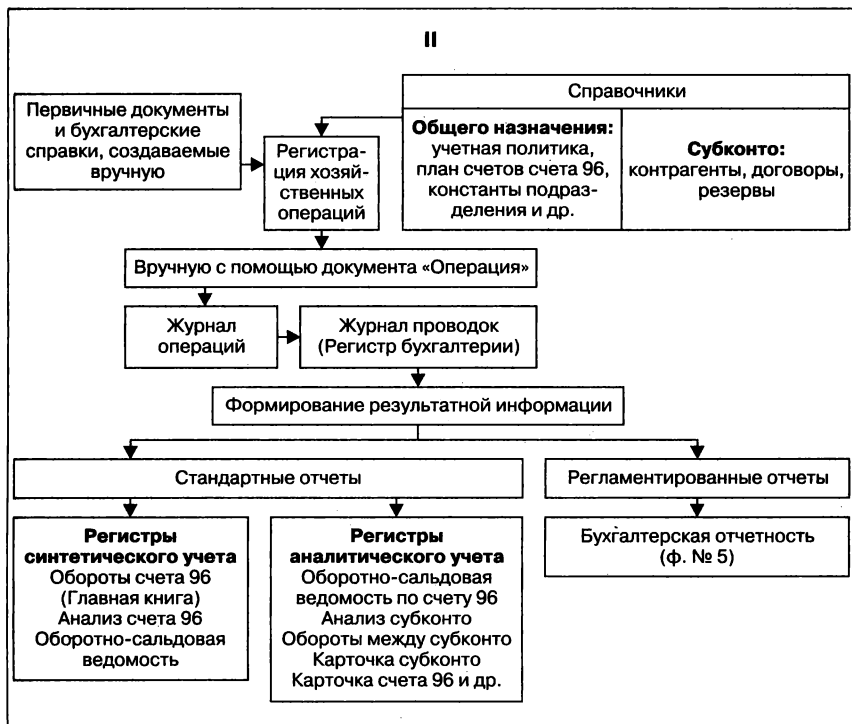
Резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание. Если организация несет затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание продукции, на которую установлен гарантийный срок, то она может создавать резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Резерв формируется не одновременно в начале квартала (года), а постепенно, по мере реализации товаров.

Налоговый кодекс РФ устанавливает жесткие нормы, по которым следует вычислять размер резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию. Он не должен превышать определенной доли затрат на гарантийные работы, которые организация выполнила в 3 предшествующих года. Чтобы рассчитать эту долю, надо разделить сумму указанных расходов на выручку за этот же период.

Если организация прежде не занималась гарантийным ремонтом, то они, рассчитывая резерв, должны исходить из ожидаемых расходов.

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 12.



Аналитический учет ведется по каждому созданному резерву.

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 96 (Главная книга), анализ счета 96, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 96, анализ счета 96 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 96, карточка счета 96 по субконто и др.

Глава 8

Бухгалтерская отчетность организации

8.1. Бухгалтерский баланс

Бухгалтерская отчетность — единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Классификация и состав бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность по охвату организаций бывает отчетностью отдельной организации или сводной (консолидированной) отчетностью группы взаимосвязанных организаций.

По отчетным периодам бухгалтерская отчетность делится на годовую и промежуточную.

Годовая бухгалтерская отчетность составляется нарастающим итогом в целом за календарный год (с 1 января по 31 декабря включительно) и состоит из следующих форм:

- бухгалтерский баланс ф. 1;
- отчет о прибылях и убытках ф. 2;
- отчет об изменениях капитала ф. 3;
- отчет о движении денежных средств ф. 4;
- приложение к бухгалтерскому балансу ф. 5;
- пояснительная записка;
- аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Формы 3, 4, 5 приложениями к ф. 1 и 2.

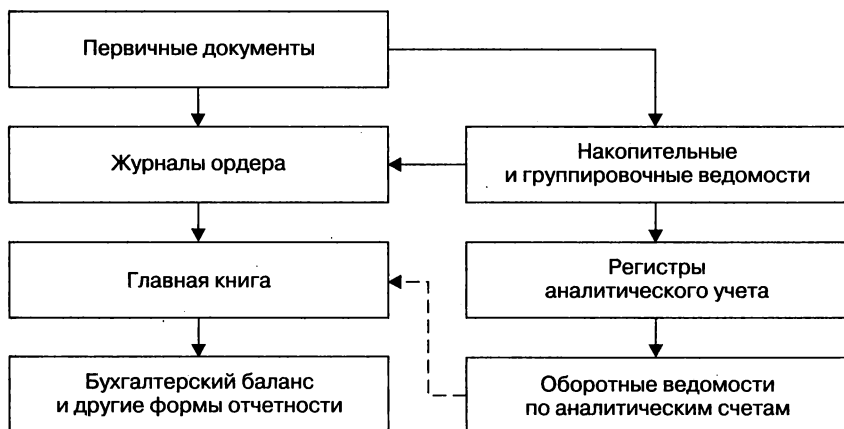
Промежуточная бухгалтерская отчетность включает ф. 1 и 2, составляется нарастающим итогом с начала года и бывает месячной и квартальной.

Критерии признания

1. Достоверность и полнота отражения за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации всех активов организации.
2. Сопоставимость с отчетными данными за предыдущий отчетный период.
3. Соблюдение допущений и требований, предусмотренных Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), при оценке статей бухгалтерской отчетности.
4. Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке в валюте РФ и подписана руководителем и главным бухгалтером организации.
5. Сроки представления бухгалтерской отчетности:
 - ◆ квартальной — в течение 30 дней после окончания квартала;
 - ◆ годовой — в течение 90 дней после окончания отчетного года.

Публичность — опубликование отчетности в газетах, журналах и т. п. Акционерные общества открытого типа: банки, биржи, страховые организации, инвестиционные фонды обязаны публиковать годовую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.

Формирование бухгалтерской отчетности



- > Запись
 - - -> Сверка записи

Подготовительные работы, предшествующие составлению годовой бухгалтерской отчетности

1. Сверка данных аналитического и синтетического учета.
2. Проведение сплошной инвентаризации имущества и обязательств.
3. Закрытие калькуляционных, собирательно-распределительных и финансово-результативных счетов. Порядок закрытия счетов:
 - ◆ списание себестоимости работ (услуг) со счета 23;
 - ◆ закрытие счетов 25 и 26;
 - ◆ списание себестоимости готовой продукции;
 - ◆ определение финансового результата от продаж на счете 90, закрытие всех субсчетов к счету 90;
 - ◆ определение сальдо прочих доходов и расходов и закрытие всех субсчетов счета 91;
 - ◆ определение остатка и закрытие счета 99 (реформация баланса).

Закрытие счетов производят на основании бухгалтерских справок, данные которых отражают в журналах-ордерах. Записи производятся методом «допроводки» либо методом «красное сторно». Операции по закрытию счетов отражают в Главной книге отдельной строкой. При составлении форм бухгалтерской отчетности используются в основном данные Главной книги или оборотной ведомости за последний месяц отчетного периода.

Бухгалтерский баланс ф. 1

Бухгалтерский баланс характеризует имущественное и финансовое состояние организации.

Бухгалтерский баланс отражает активы и пассивы организаций на начало и конец отчетного периода. Он содержит два раздела в активе по группам активов и три раздела в пассиве по группам капитала и обязательств. Разделы делятся на статьи баланса, показывающие конкретные виды активов, обязательств и капитала.

Баланс составляется на основе данных об остатках на счетах синтетического учета. Однако отдельные статьи баланса могут заполняться на основе данных аналитического учета. Например, расчеты с прочими дебиторами и кредиторами.

Общие правила оценки статей бухгалтерского баланса установлены нормами ПБУ 4/99 и Положений по бухгалтерскому учету основных средств, нематериальных активов, материально-производственных зап

сов, финансовых вложений и др. (ПБУ 5/01, ПБУ 6/01, ПБУ 14/2007, ПБУ 19/02 и т. д.).

В соответствии с указанными Положениями хозяйственные средства и источники их формирования отражаются в бухгалтерском балансе в следующей оценке:

- нематериальные активы, основные средства, доходные вложения в материальные ценности — по остаточной стоимости;
- незавершенное строительство — по фактическим затратам для застройщика;
- финансовые вложения — по первоначальной стоимости или по текущей рыночной стоимости;
- материалы (сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо и другие аналогичные ценности) — по фактической себестоимости их приобретения и изготовления;
- незавершенное производство (в зависимости от принятой учетной политики) — по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, по прямым статьям затрат или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов (в массовом и серийном производстве); по фактически произведенным затратам — при единичном производстве продукции;
- расходы на продажу в торговых организациях — в сумме издержек (в части транспортных расходов), приходящихся на остаток непроданных товаров;
- готовая и отгруженная продукция (в зависимости от принятой учетной политики) — по фактической или плановой (нормативной) производственной себестоимости;
- товары — по стоимости их приобретения (покупной цене);
- товары отгруженные — по полной фактической себестоимости или по полной нормативной (плановой) себестоимости;
- расходы будущих периодов — в сумме фактически произведенных в отчетном периоде расходов, но относящихся к последующим отчетным периодам;
- дебиторская задолженность — в суммах задолженности дебиторов, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых организацией правильными;
- денежные средства в кассе, на расчетных, валютных и прочих счетах — в сумме остатков денежных средств, выраженных в рублях;

- уставный капитал — в размере, зафиксированном в учредительных документах организации;
- добавочный капитал — в сумме, полученной в результате сложения эмиссионного дохода и сумм дооценки внеоборотных активов;
- резервный капитал — в сумме остатка неиспользованных средств резервного капитала;
- целевые финансирование и поступления — в сумме остатка неиспользованных средств целевого финансирования;
- нераспределенная прибыль прошлых лет — в сумме остатка прибыли, оставшейся в распоряжении организации по результатам работы за прошлый отчетный год и принятых решений по ее использованию;
- нераспределенная прибыль отчетного года — в сумме нераспределенной прибыли отчетного периода в оценке нетто, исчисляемой как разница между выявленным финансовым результатом за отчетный период и причитающейся к уплате суммой налогов и иных обязательных платежей в соответствии с законодательством РФ, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения за счет прибыли;
- краткосрочные и долгосрочные займы и кредиты — в сумме задолженности за непогашенные кредиты и займы с учетом причитающихся на отчетную дату процентов кредитору (заимодавцу);
- кредиторская задолженность — в суммах задолженности кредиторам, вытекающих бухгалтерских записей и признаваемых организацией правильными;
- доходы будущих периодов — в суммах, учитываемых в соответствии с правилами бухгалтерского учета как доходы будущих периодов;
- резервы предстоящих расходов — в сумме остатков неиспользованных средств, зарезервированных организацией.

Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто — оценке, т. е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Поэтому в бухгалтерском балансе данные о нематериальных активах, основных средствах и доходных вложениях в материальные ценности приводятся по остаточной стоимости. В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов,

статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Организациям рекомендуется в форме бухгалтерского баланса за итогами данных об активах организации, капитала и резервов и обязательствах организации приводить справочно данные о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах.

Данные заполняются на основе указаний, приведенных в Плане счетов бухгалтерского учета, а также с учетом конкретного перечня забалансовых счетов, используемых организацией.

Бухгалтерский баланс подписывается руководителем организации и главным бухгалтером и заверяется печатью организации. Также указывается дата составления бухгалтерского баланса.

Приложение
к Приказу Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н
(с учетом Приказа Госкомстата РФ и Минфина РФ
от 14 ноября 2003 г. № 475/102н)

Бухгалтерский баланс

на _____ 20 _____ г.

Форма № 1 по ОКУД
Дата (год, месяц, число)

Организация _____ по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН

Вид деятельности _____ по ОКВЭД

Организационно-правовая форма/форма собственности _____

по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб./млн руб. (ненужное зачеркнуть) _____ по ОКЕИ

Местонахождение (адрес)

Дата утверждения

Дата отправки (принятия)

Коды		
0710001		
384/385		

Актив	Код по-казателя	На начало отчет-ного года	На конец отчет-ного периода
1	2	3	4
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы	110		
Основные средства	120		
Незавершенное строительство	130		
Доходные вложения в материальные ценности	135		
Долгосрочные финансовые вложения	140		
Отложенные налоговые активы	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
Итого по разделу I	190		
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы(210		
в том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211		
животные на выращивании и откорме	212		
затраты в незавершенном производстве	213		
готовая продукция и товары для перепродажи	214		
товары отгруженные	215		
расходы будущих периодов	216		
прочие запасы и затраты	217		

Актив	Код по-казателя	На начало отчет-ного года	На конец отчет-ного периода
1	2	3	4
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчет-ной даты)	230		
в том числе покупатели и заказчики	231		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240		
в том числе покупатели и заказчики	241		
Краткосрочные финансовые вложения	250		
Денежные средства	260		
Прочие оборотные активы	270		
Итого по разделу II	290		
БАЛАНС	300		

Форма 0710001 с. 2

Пассив	Код по-казателя	На начало отчет-ного периода	На конец отчет-ного периода
1	2	3	4
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ	410		
Уставный капитал			
Собственные акции, выкупленные у акционеров	411	()	()
Добавочный капитал	420		
Резервный капитал	430		
в том числе:	431		
резервы, образованные в соответствии с законодательством			
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470		
Итого по разделу III	490		
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	510		
Займы и кредиты			
Отложенные налоговые обязательства	515		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
Итого по разделу IV	590		
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	610		
Займы и кредиты			
Кредиторская задолженность	620		
в том числе:	621		
поставщики и подрядчики			

Пассив	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
задолженность перед персоналом организации	622		
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	623		
задолженность по налогам и сборам	624		
прочие кредиторы	625		
Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов	630		
Доходы будущих периодов	640		
Резервы предстоящих расходов	650		
Прочие краткосрочные обязательства	660		
Итого по разделу V	690		
БАЛАНС	700		
СПРАВКА о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах			
Арендованные основные средства	910		
в том числе по лизингу	911		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	920		
Товары, принятые на комиссию	930		
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособность дебиторов	940		
Обеспечения обязательств и платежей полученные	950		
Обеспечения обязательств и платежей выданные	960		
Износ жилищного фонда	970		
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов	980		
Нематериальные активы, полученные в пользование	990		

Руководитель _____ Главный _____
 (подпись) (расшифровка подписи) бухгалтер (подпись) (расшифровка подписи)

« ____ » _____ 20 __ г.

Сведения, используемые для заполнения формы № 1

Строка баланса	Код строки баланса	Расчет суммы	Сумма, тыс. руб.
Актив			
1. Внеоборотные активы			
Нематериальные активы	110	Разница между дебетовым остатком счета 04 и кредитовым остатком счета 05	
Основные средства	120	Разница между дебетовым остатком счета 01 и кредитовым остатком счета 02	
Незавершенное строительство	130	Сальдо счетов 07, 08	
Доходные вложения в материальные ценности	135	Сальдо счета 03 за минусом сальдо субсчета «Амортизация по имуществу, предоставляемому другим организациям во временное пользование» счета 02	
Долгосрочные финансовые вложения	140	Сальдо счета 58 по долгосрочным финансовым вложениям за минусом сальдо счета 59 в части созданных по ним резервов	
Отложенные налоговые активы	145	Сальдо счета 09	
Прочие внеоборотные активы	150	Показатели, не указанные в предыдущих строках данного раздела	
Итого по разделу 1	190	Расчетно: сумма строк 110, 120, 130, 135, 140, 145 и 150	
2. Оборотные активы			
Запасы	210	Расчетно: сумма строк 211–217	
в том числе: сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211	Сальдо счета 10 плюс (минус) дебетовое (кредитовое) сальдо счета 16	
животные на выращивании и откорме	212	Сальдо счета 11	
затраты в незавершенном производстве	213	Сумма остатков по счетам 20, 21, 23, 44 и 96	
готовая продукция и товары для перепродажи	214	Сальдо по счетам 41 и 43 за минусом сальдо счетов 14 и 42	
товары отгруженные	215	Сальдо счета 45	
расходы будущих периодов	216	Сальдо счета 97	
прочие запасы и затраты	217	Стоимость МПЗ, которые не вошли в предыдущие строки группы статей «Запасы»	
НДС по приобретенным ценностям	220	Сальдо счета 19	
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230	Сумма остатков по дебету счетов 62 и 76 по расчетам со сроком более 12 месяцев за минусом кредитового сальдо счета 63 «Резервы по долгосрочным долгам» Дебетовое сальдо счета 60 субсчет «Расчеты по авансам, выданным на срок больше года» Дебетовое сальдо счета 73 (по долгосрочной задолженности)	

Строка баланса	Код строки баланса	Расчет суммы	Сумма, тыс. руб.
в том числе: покупатели и заказчики	231	Сумма остатков по дебету счетов 62 и 76 (долгосрочные задолженности покупателей и заказчиков) минус остаток по субсчету счета 63, на котором отражена сумма резерва по таким задолженностям	
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	Сумма остатков по дебету счетов 62 и 76 по расчетам в течение 12 месяцев за минусом кредитового сальдо счета 63 «Резервы по краткосрочным долгам» Дебетовое сальдо счета 60 субсчет «Расчеты по авансам, выданным на срок не более года» Дебетовое сальдо счета 75 субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» Дебетовое сальдо счета 73 (по краткосрочной задолженности) Дебетовое сальдо счета 68	
в том числе: покупатели и заказчики	241	Сумма остатков по дебету счетов 62 и 76 (краткосрочные задолженности покупателей и заказчиков) минус остаток по субсчету счета 63, на котором отражена сумма резерва по таким задолженностям	
Краткосрочные финансовые вложения	250	Сальдо счета 58 по краткосрочным финансовым вложениям за минусом сальдо счета 59 в части созданных по ним резервов	
Денежные средства	260	Сумма остатков по счетам 50, 51, 52, 55, 57	
Прочие оборотные активы	270	Показатели, не отраженные в предыдущих строках раздела «Оборотные активы» баланса	
Итого по разделу 2	290	Расчетно: сумма строк 210, 220, 230, 240, 250, 260 и 270	
Баланс	300	Расчетно: сумма строк 190 и 290	
Пассив			
3. Капитал и резервы			
Уставный капитал	410	Сальдо счета 80	
Собственные акции, выкупленные у акционеров	411	Сальдо счета 81	
Добавочный капитал	420	Сальдо счета 83	
Резервный капитал	430	Сумма строк 431 и 432	
в том числе: резервы, образованные в соответствии с законодательством	431	Сальдо субсчета счета 82, на котором отражена сумма резерва, созданного в соответствии с законодательством РФ	
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432	Сальдо субсчета счета 82, где показан размер резерва, образованного в соответствии с учредительными документами	

Строка баланса	Код строки баланса	Расчет суммы	Сумма, тыс. руб.
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	Сальдо счета 84	
Итого по разделу 3	490	Расчетно: сумма строк 410, 420, 430 и 470 за минусом строки 411	
4. Долгосрочные обязательства			
Займы и кредиты	510	Остаток по счету 67, на котором отражена задолженность по долгосрочным кредитам и займам, а также сумма процентов по ним	
Отложенные налоговые обязательства	515	Сальдо счета 77	
Прочие долгосрочные обязательства	520	Долгосрочные пассивы, которые не были отражены по другим строкам данного раздела	
Итого по разделу 4	590	Сумма строк 510, 515 и 520	
5. Краткосрочные обязательства			
Займы и кредиты	610	Остаток по счету 66, на котором отражена задолженность по краткосрочным кредитам и займам, а также сумма процентов по ним	
Кредиторская задолженность	620	Расчетно: сумма строк 621–625	
в том числе: поставщики и подрядчики	621	Сумма сальдо субсчетов счетов 60 и 76, на которых отражена задолженность перед поставщиками и подрядчиками	
задолженность перед персоналом организации	622	Кредитовое сальдо счета 70	
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	623	Кредитовое сальдо счета 69	
задолженность по налогам и сборам	624	Кредитовое сальдо счета 68	
прочие кредиторы	625	Сумма остатков по кредиту счетов 76.1, 76.2, 71 Сальдо счетов 62 и 76 (в части полученных авансов)	
Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов	630	Кредитовые остатки по счетам 75 и 70 в части выплаты доходов по акциям и долям	
Доходы будущих периодов	640	Кредитовое сальдо счета 98	
Резервы предстоящих расходов	650	Кредитовое сальдо счета 96	
Прочие краткосрочные обязательства	660	Краткосрочные обязательства, которые нельзя отнести к другим статьям данного раздела	
Итого по разделу 5	690	Расчетно: сумма строк 610, 620, 630, 640, 650 и 660	
Баланс	700	Расчетно: сумма строк 490, 590 и 690	

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Прибыль (убыток) от продаж	050		
Прочие доходы и расходы	060		
Проценты к получению			
Проценты к уплате	070	()	()
Доходы от участия в других организациях	080		
Прочие доходы	090		
Прочие расходы	100	()	()
Прибыль (убыток) до налогообложения	140		
Отложенные налоговые активы	141		
Отложенные налоговые обязательства	142		
Текущий налог на прибыль	150	()	()
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190		
СПРАВОЧНО.	200		
Постоянные налоговые обязательства (активы)			
Базовая прибыль (убыток) на акцию			
Разводненная прибыль (убыток) на акцию			

Форма 0710002 с. 2

Расшифровка отдельных прибылей и убытков

Показатель		За отчетный период		За аналогичный период предыдущего года	
наименование	код	прибыль	убыток	прибыль	убыток
1	2	3	4	5	6
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании					
Прибыль (убыток) прошлых лет					
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств					
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте					
Отчисления в оценочные резервы		x		x	
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности					

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____
 (подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

« ____ » _____ 20 ____ г.

Сведения, используемые для заполнения формы № 2

Строка отчета	Код строки отчета	Расчет суммы	Сумма, тыс. руб.
Доходы и расходы по обычным видам деятельности			
Выручка от продажи (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010	Разница между кредитовым оборотом субсчета 90.1 «Выручка» и дебетовыми оборотами субсчетов 90.3 «НДС», 90.4 «Акцизы»	
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	Дебетовый оборот по субсчету 90.2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетами 20, 41, 43, 45, 23, 29, 40	
Валовая прибыль	029	Расчетно: строка 010 минус 020	
Коммерческие расходы	030	Дебетовый оборот субсчета 90.2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетом 44	
Управленческие расходы	040	Дебетовый оборот субсчета 90.2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетом 44	
Прибыль (убытки) от продаж	050	Расчетно: разность строки 010 и строк 020, 030 и 040	
Прочие доходы и расходы			
Проценты к получению	060	Кредитовый оборот субсчетов счета 91, на которых показаны проценты к получению	
Проценты к уплате	070	Дебетовый оборот субсчетов счета 91, где отражены проценты к уплате	
Доходы от участия в других организациях	080	Кредитовый оборот субсчетов счета 91, на которых показана величина доходов от долевого участия в других организациях	
Прочие доходы	090	Кредитовый оборот по остальным субсчетам счета 91, где указаны прочие доходы, за минусом суммы НДС	
Прочие расходы	100	Дебетовый оборот по остальным субсчетам счета 91, где указаны прочие расходы	
Корректировка бухгалтерской прибыли			
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	Расчетно: стр. 050 + стр. 060 – стр. 070 + стр. 080 + стр. 090 – стр. 100	
Отложенные налоговые активы	141	Разница между дебетовым и кредитовым оборотами счета 09 (если результат положительный, его прибавляют к строке 140, если отрицательный — вычитают)	
Отложенные налоговые обязательства	142	Разница между кредитовым и дебетовым оборотами счета 77 (если результат положительный, его вычитают из строки 140, если отрицательный — прибавляют)	
Текущий налог на прибыль	150	Дебетовый оборот по счету 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с субсчетом счета 68, на котором отражены расчеты по налогу на прибыль	

Строка отчета	Код строки отчета	Расчет суммы	Сумма, тыс. руб.
		Эту сумму корректируют на величину ОНА и ОНО. То есть в этой строке отражается сумма налога на прибыль, которую организация должна перечислить в бюджет	
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	Расчетно: стр. 140 (+/-) стр. 141 (+/-) стр. 142 – стр. 150	

Порядок формирования финансового результата



8.3. Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках

Основная цель приложений к отчетным формам — раскрытие учетной политики организации и обеспечение пользователей бухгалтерской отчетности дополнительными данными, необходимыми для реальной оценки финансового положения организации.

Отчет об изменениях капитала (ф. № 3) отражает движение собственного капитала (счета 80, 83, 84) и резервов организации (счета 82, 14, 59, 63). Приводятся данные по видам капитала и резервов по состоянию на начало и конец отчетного года, а также их изменения в течение года.

Приложение
к Приказу Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н
(с учетом Приказа Госкомстата РФ и Минфина РФ
от 14 ноября 2003 г. № 475/102н)

Отчет об изменениях капитала

за _____ 20 ____ г.

Форма № 3 по ОКУД

Дата (год, месяц, число)

Организация _____ по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика _____

ИНН _____

Вид деятельности _____ по ОКВЭД

Организационно-правовая форма/форма собственности _____

по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб./млн руб. (ненужное зачеркнуть)

по ОКЕИ

Коды		
0710003		
384/385		

I. Изменения капитала

Показатель		Уставный капитал	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
наименование	код					
1	2	3	4	5	6	7
Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему						
201 ____ г.		x	x	x		
(предыдущий год)						
Изменения в учетной политике						
Результат от переоценки объектов основных средств		x		x		

Показатель		Уставный капитал	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
наименование	код					
1	2	3	4	5	6	7
Остаток на 1 января предыдущего года						
Результат от пересчета иностранных валют		x		x	x	
Чистая прибыль		x	x	x		
Дивиденды		x	x	x	()	
Отчисления в резервный фонд		x	x		()	
Увеличение величины капитала за счет:			x	x	x	
дополнительного выпуска акций						
увеличения номинальной стоимости акций			x	x	x	
реорганизации юридического лица			x	x		
Уменьшение величины капитала за счет:		()	x	x	x	
уменьшения номинала акций						()
уменьшения количества акций		()	x	x	x	()
реорганизации юридического лица		()	x	x	()	()
Остаток на 31 декабря предыдущего года						
200 __ г.		x	x	x		
(отчетный год)						
Изменения в учетной политике						
Результат от переоценки объектов основных средств		x		x		
		x				
Остаток на 1 января отчетного года	100					
Результат от пересчета иностранных валют		x		x	x	
Чистая прибыль		x	x	x		
Дивиденды		x	x	x	()	

Форма 0710003 с. 2

Показатель		Уставный капитал	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
наименование	код					
1	2	3	4	5	6	7
Отчисления в резервный фонд	110	х	х		()	
Увеличение величины капитала за счет: дополнительного выпуска акций	121		х	х	х	
увеличения номинальной стоимости акций	122		х	х	х	
реорганизации юридического лица	123		х	х		
Уменьшение величины капитала за счет: уменьшения номинала акций	131	()	х	х	х	()
уменьшения количества акций	132	()	х	х	х	()
реорганизации юридического лица	133	()	х	х	()	()
Остаток на 31 декабря отчетного года	140					

II. Резервы

Показатель		Остаток	Поступило	Использовано	Остаток
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Резервы, образованные в соответствии с законодательством:				()	
(наименование резерва)					
данные предыдущего года					
данные отчетного года				()	
(наименование резерва)				()	
данные предыдущего года					
данные отчетного года				()	
Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами:				()	
(наименование резерва)					
данные предыдущего года					
данные отчетного года				()	

Показатель		Остаток	Поступило	Использовано	Остаток
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
				()	
<i>(наименование резерва)</i>					
данные предыдущего года					
данные отчетного года				()	
Оценочные резервы:				()	
<i>(наименование резерва)</i>					
данные предыдущего года					
данные отчетного года				()	
				()	
<i>(наименование резерва)</i>					
данные предыдущего года					
данные отчетного года				()	
				()	
<i>(наименование резерва)</i>					
данные предыдущего года					
данные отчетного года				()	

Форма 0710003 с. 3

Показатель		Остаток	Поступило	Использовано	Остаток
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Резервы предстоящих расходов:				()	
<i>(наименование резерва)</i>					
данные предыдущего года					
данные отчетного года				()	
				()	
<i>(наименование резерва)</i>					
данные предыдущего года					
данные отчетного года				()	

Справки

Показатель		Остаток на начало отчетного года		Остаток на конец отчетного периода	
наименование	код				
1	2	3		4	
1) Чистые активы	200				
		Из бюджета		Из внебюджетных фондов	
		за отчетный год	за предыдущий год	за отчетный год	за предыдущий год
		3	4	5	6
2) Получено на: расходы по обычным видам деятельности — всего	210				
в том числе:					
капитальные вложения во внеоборотные активы	220				
в том числе:					

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____
 (подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

« ____ » _____ 20 ____ г.

Отчет о движении денежных средств (ф. № 4) отражает информацию о поступлении и направлении денежных средств в течение года. В форме № 4 суммируются потоки денежных средств за отчетный период и формируются дополнительные данные о результатах хозяйственной (текущей), инвестиционной и финансовой деятельности организации. Форма составляется на основе данных счетов 50, 51, 52, 55. При наличии валютных операций составляется расчет в валюте по каждому ее виду. После этого данные каждого расчета пересчитываются по курсу Центрального банка РФ на дату составления бухгалтерской отчетности.

Показатель		За отчетный год	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Полученные дивиденды	230		
Полученные проценты	240		
Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям	250		
Приобретение дочерних организаций	280	()	()
Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов	290	()	()
Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений	300	()	()
Займы, предоставленные другим организациям	310	()	()
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности	340		

Форма 0710004 с. 2

Показатель		За отчетный год	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Движение денежных средств по финансовой деятельности			
Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг			
Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями			
Погашение займов и кредитов (без процентов)		()	()
Погашение обязательств по финансовой аренде		()	()
		()	()
		()	()
Чистые денежные средства от финансовой деятельности			
Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов			
Остаток денежных средств на конец отчетного периода			
Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю			

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____
 (подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

« _____ » _____ 20 ____ г.

Сведения, используемые для заполнения формы № 4

Наименование показателя	Код строк и отчета	Расчет суммы	Сумма, тыс. руб.
Остаток денежных средств на начало отчетного года	010	Сумма остатков по счетам 50, 51, 52, 55	
Движение денежных средств по текущей деятельности			
Средства, полученные от покупателей, заказчиков	020	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами 62, 76	
Прочие доходы	050	Дебетовый оборот по счетам 50, 51 в корреспонденции со счетами 60, 62, 76/2, 71, 73, 69 (штрафные санкции за неисполнение условий хоз. договоров, возвращенные подотчетные суммы, ранее выданные займы сотрудникам, расходы, возмещенные ФСС)	
Денежные средства, направленные:	120	Расчетно: сумма строк 150, 160, 170, 180, 181, 190	
на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов	150	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 55 в корреспонденции со счетами 60, 76	
на оплату труда	160	Кредитовый оборот по счетам 50, 51 в корреспонденции со счетом 70	
на выплату дивидендов, процентов	170	Кредитовый оборот по счетам 50, 51 в корреспонденции со счетами 70, 75	
на расчеты по налогам и сборам	180	Кредитовый оборот по счету 51 в корреспонденции со счетами 68, 69	
на прочие расходы	190	Кредитовый оборот по счетам 50, 51 в корреспонденции со счетом 71, 73, 91.2, где учтена комиссия банку	
Чистые денежные средства от текущей деятельности	200	Расчетно: стр. 020 + стр. 050 — (стр. 120–190)	
Движение денежных средств по инвестиционной деятельности			
Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов	210	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 62, 76 (на сумму денежных средств, поступивших за проданные объекты основных средств и иные внеоборотные активы)	
Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений	220	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 62, 76 (выручка от продажи акций и других финансовых вложений, приобретенных на срок менее 12 месяцев)	
Полученные дивиденды	230	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 76.3	
Полученные проценты	240	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетом 76 (на сумму процентов, полученных по ценным бумагам и займам и начисленные банком на остаток денежных средств)	
Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям	250	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 58.3	

Наименование показателя	Код строк и отчета	Расчет суммы	Сумма, тыс. руб.
Приобретение дочерних организаций	280	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 60 (при приобретении контрольного пакета акций в уставном капитале другой организации)	
Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов	290	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 60 и 76 (при приобретении машин, оборудования, НМА и др.)	
Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений	300	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 58.1, 58.2, 58.4 (при приобретении облигаций, векселей, других ценных бумаг и др.)	
Займы, предоставленные другим организациям	310	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 58.3	
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности	340	Расчетно: (стр. 210 - стр. 250) — (стр. 280-стр.310)	
Движение денежных средств по финансовой деятельности			
Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг	350	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 75	
Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями	360	Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 66, 67	
Погашение займов и процентов (без процентов)	390	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 66, 67	
Погашение обязательств по финансовой аренде	400	Кредитовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетами 76 субсчет «Расчеты по лизинговым платежам»	
Чистые денежные средства от финансовой деятельности	410	Расчетно: стр. 350+ стр. 360 — (стр. 390-стр.400)	
Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов	420	Расчетно: стр.200 (+/-) стр.340 (+/-) стр.410	
Остаток денежных средств на конец отчетного периода	430	Расчетно: стр.010+ (стр.020-стр.050) +(стр.210-стр.250) + (стр.350-стр.360) —(стр.150-стр.190) — (стр.280-стр.310) — (стр.390-стр.400)	
Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю	440	Записывают, на сколько изменился курс иностранной валюты за год и как это повлияло на составление отчетности. Так как отчет составляется по курсу ЦБ РФ на 31 декабря, а все операции в течение года отражались по курсу ЦБ РФ на дату совершения операций, то полученная разница и будет отражена по данной строке	

Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) содержит информацию о нематериальных активах (счета 04, 05), основных средствах (счета 01, 02, 03, 08 и др.), финансовых вложениях (счет 58), дебиторской и кредиторской задолженности (счета 60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 76 и др.), затратах на производство по экономическим элементам (счета 20, 23, 25, 26 и др.) и т. д. Для заполнения формы используются данные аналитического учета.

Для проверки правильности составленной отчетности используются взаимовязки как между строками одной формы, так и между строками разных форм.

Приложение
к Приказу Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н
(с учетом Приказа Госкомстата РФ и Минфина РФ
от 14 ноября 2003 г. № 475/102н)
(в ред. от 18 сентября 2006 г.)

Приложение к бухгалтерскому балансу

за _____ 20 ____ г.

Форма № 5 по ОКУД

Дата (год, месяц, число)

Организация _____ по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика _____

ИНН

Вид деятельности _____ по ОКВЭД

Организационно-правовая форма/форма собственности _____

по ОКОПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб./млн руб. (ненужное зачеркнуть)

по ОКЕИ

Коды		
0710005		
		384/385

Нематериальные активы

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Наличие на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной собственности)	010			()	
в том числе:	011			()	
у патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель					
у правообладателя на программы ЭВМ, базы данных	012			()	
у правообладателя на топологии интегральных микросхем	013			()	
у владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	014			()	
у патентообладателя на селекционные достижения	015			()	
Организационные расходы	020			()	
Деловая репутация организации	030			()	

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Наличие на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	4	
				()	
Прочие	040			()	

Показатель		На начало отчетного года	На конец отчетного периода
наименование	код		
1	2	3	4
Амортизация нематериальных активов — всего	050		
в том числе:			

Форма 0710005 с. 2

Основные средства

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Наличие на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Здания				()	
Сооружения и передаточные устройства				()	
Машины и оборудование				()	
Транспортные средства				()	
Производственный и хозяйственный инвентарь				()	
Рабочий скот				()	
Продуктивный скот				()	
Многолетние насаждения				()	
Другие виды основных средств				()	
Земельные участки и объекты природопользования				()	
Капитальные вложения на коренное улучшение земель				()	
Итого				()	

Показатель		На начало отчетного года	На конец отчетного периода
наименование	код		
1	2	3	4
Амортизация основных средств — всего	140		
в том числе:			
зданий и сооружений			
машин, оборудования, транспортных средств			
других			
Передано в аренду объектов основных средств — всего			
в том числе:			
здания			
сооружения			
Переведено объектов основных средств на консервацию			
Получено объектов основных средств в аренду — всего			
в том числе:			
Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации			
	код	На начало отчетного года	На начало предыдущего года
СПРАВОЧНО	2	3	4
Результат от переоценки объектов основных средств:			
первоначальной (восстановительной) стоимости	171		
амортизации	172		
	код	На начало отчетного года	На конец отчетного пе- риода
	2	3	4
Изменение стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации			

Форма 0710005 с. 3

Доходные вложения в материальные ценности

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Наличие на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Имущество для передачи в лизинг				()	
Имущество, предоставляемое по договору проката				()	
				()	
Прочие				()	
Итого				()	

Показатель		На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
наименование	код		
1	2	3	4
Амортизация доходных вложений в материальные ценности			

Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

Виды работ		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Списано	Наличие на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Всего	310			()	
в том числе:				()	
				()	
				()	

СПРАВОЧНО	код	На начало отчетного года	На конец отчетного года
	2	3	4
Сумма расходов по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам	320		
	код	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
	2	3	4
Сумма не давших положительных результатов расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, отнесенных на внереализационные расходы			

Расходы на освоение природных ресурсов

Показатель		Остаток на начало отчетного периода	Поступило	Списано	Остаток на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Расходы на освоение природных ресурсов — всего	410			()	
в том числе:				()	
				()	
				()	

СПРАВОЧНО	код	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
	2	3	4
Сумма расходов по участкам недр, незаконченным поиском и оценкой месторождений, разведкой и (или) гидрогеологическими изысканиями и прочими аналогичными работами			
Сумма расходов на освоение природных ресурсов, отнесенных в отчетном периоде на внереализационные расходы как безрезультатные			

Форма 0710005 с. 4

Финансовые вложения

Показатель		Долгосрочные		Краткосрочные	
наименование	код	на начало отчетного года	на конец отчетного периода	на начало отчетного года	на конец отчетного периода
1	2	3	4	5	6
Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций — всего	510				
в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ	511				
Государственные и муниципальные ценные бумаги	515				
Ценные бумаги других организаций — всего	520				
в том числе долговые ценные бумаги (облигации, векселя)	521				
Предоставленные займы	525				
Депозитные вклады	530				
Прочие	535				
Итого	540				

Из общей суммы финансовые вложения, имеющие текущую рыночную стоимость:	550			
Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций — всего				
в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ	551			
Государственные и муниципальные ценные бумаги	555			
Ценные бумаги других организаций — всего	560			
в том числе долговые ценные бумаги (облигации, векселя)	561			
Прочие	565			
Итого	570			
СПРАВОЧНО				
По финансовым вложениям, имеющим текущую рыночную стоимость, изменение стоимости в результате корректировки оценки	580			
По долговым ценным бумагам разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью отнесена на финансовый результат отчетного периода	590			

Форма 0710005 с. 5

Дебиторская и кредиторская задолженность

Показатель		Остаток на начало отчетного года	Остаток на конец отчетного периода
наименование	код		
1	2	3	4
Дебиторская задолженность:			
краткосрочная — всего			
в том числе:			
расчеты с покупателями и заказчиками			
авансы выданные			
прочая			
долгосрочная — всего			
в том числе:			
расчеты с покупателями и заказчиками			
авансы выданные			
прочая			
Итого			
Кредиторская задолженность:			
краткосрочная — всего			

Показатель		Остаток на начало отчет- ного года	Остаток на конец отчет- ного периода
наименование	код		
1	2	3	4
в том числе:			
расчеты с поставщиками и подрядчиками			
авансы полученные			
расчеты по налогам и сборам			
кредиты			
займы			
прочая			
долгосрочная — всего			
в том числе:			
кредиты			
займы			
Итого			

Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)

Показатель		За отчетный год	За предыдущий год
наименование	код		
1	2	3	4
Материальные затраты	710		
Затраты на оплату труда	720		
Отчисления на социальные нужды	730		
Амортизация	740		
Прочие затраты	750		
Итого по элементам затрат	760		
Изменение остатков (прирост [+], уменьшение [-]): незавершенного производства	765		
расходов будущих периодов	766		
резерв предстоящих расходов	767		

Обеспечения

Показатель		Остаток на начало отчетного года	Остаток на конец отчетного периода
наименование	код		
1	2	3	4
Полученные — всего			
в том числе:			
векселя			
Имущество, находящееся в залоге			
из него:			
объекты основных средств			
ценные бумаги и иные финансовые вложения			
прочее			
Выданные — всего			
в том числе:			
векселя			
Имущество, переданное в залог			
из него:			
объекты основных средств			
ценные бумаги и иные финансовые вложения			
прочее			

Глава 9

Учет на забалансовых счетах

Забалансовые счета предназначены для отражения имущества, которое не принадлежит организации, а находится у нее во временном пользовании или хранении. Виды имущества и обязательств, которые подлежат учету на забалансовых счетах, определены Планом счетов и Инструкцией по его применению.

Особенностью учета с применением забалансовых счетов является то, что он ведется без применения метода двойной записи, т. е. по простой схеме: полученные ценности либо возникшие обязательства учитывают по дебету забалансовых счетов, а выбытие ценностей или погашение обязательств — по кредиту. Аналитический учет по каждому забалансовому счету ведется в общепринятых учетных регистрах либо в формах, разрабатываемых организацией самостоятельно.

Забалансовые счета:

001 — «Арендованные основные средства»

002 — «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

003 — «Материалы, принятые в переработку»

004 — «Товары, принятые на комиссию»

005 — «Оборудование, принятое для монтажа»

006 — «Бланки строгой отчетности»

007 — «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»

008 — «Обеспечения обязательств и платежей полученные»

009 — «Обеспечения обязательств и платежей выданные»

010 — «Износ основных средств»

011 — «Основные средства, сданные в аренду»

Счет 001 «Арендованные основные средства»

Многие организации, не имея для своей деятельности необходимых основных средств, берут их в аренду, можно эти основные средства получить и по договору безвозмездного пользования. Такие договоры можно заключать как с юридическими, так и с физическими лицами.

Во всех этих случаях полученные основные средства (по их договорной стоимости) нужно учесть за балансом на счете 001 «Арендованные основные средства».

Аналитический учет по счету 001 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 обособленно.

Дт 001 — учтены основные средства, полученные по договору аренды или безвозмездного пользования;

Кт 001 — основные средства возвращены владельцу.

Счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

Товарно-материальные ценности, поступившие в организацию, не всегда являются ее собственностью. Например, покупатель может отказаться от акцепта счетов за оплату материалов, потому что они не соответствуют характеристикам, указанным в договоре. Или же в договоре указано, что покупатель имеет право использовать полученные материалы только после их полной оплаты поставщику.

В любом случае поступившие в организацию товарно-материальные ценности отражаются на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Здесь они числятся до тех пор, пока право собственности на поступившие ценности не перейдет к покупателю или пока они не будут возвращены поставщику. А поставщики свою очередь отражают на этом счете стоимость товарно-материальных ценностей, которые оплачены покупателем, но еще не вывезены со склада, т. е. находятся на ответственном хранении. Товарно-материальные ценности учитываются на счете 002 в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах или в платежных требованиях.

Аналитический учет ведется по организациям-владельцам, по видам, сортам и местам хранения.

Дт 002 — учтены товарно-материальные ценности, полученные на ответственное хранение;

Кт 002 — товарно-материальные ценности сняты с ответственного хранения.

Счет 003 «Материалы, принятые в переработку»

Некоторые организации получают от заказчика для дальнейшей переработки сырье или материалы на давальческой основе, не оплачивае-

мые организацией-изготовителем. Полученное отражается на счете 003 «Материалы, принятые в переработку». При этом сырье и материалы заказчика учитываются на данном счете по ценам, предусмотренным в договорах. А вот затраты по переработке давальческого сырья отражаются на счетах учета затрат на производство.

Аналитический учет ведется по заказчикам, видам, сортам сырья и материалов и местам их нахождения:

Дт 20 Кт 70, 69, 02... — отражены расходы по переработке давальческого сырья;

Дт 003 — получено давальческое сырье для переработки;

Когда изготовленные из давальческого сырья готовая продукция или обработанные материалы будут переданы заказчику, делается запись:

Кт 003 — давальческое сырье израсходовано на производство новой продукции;

или

Кт 003 — переданы заказчику обработанные материалы (давальческое сырье).

Такая же запись делается, если возвращены заказчику неиспользованные сырье и материалы:

Кт 003 — возвращены заказчику неиспользованные сырье и материалы.

Счет 004 «Товары, принятые на комиссию»

Согласно п. 1 ст. 996 ГК РФ, товары, принятые на комиссию, а также приобретенные для комитента, являются его собственностью. Поэтому комиссионер отражает их за балансом — на счете 004 «Товары, принятые на комиссию» по ценам, установленным в приемо-сдаточных документах.

Аналитический учет ведется по видам товаров и организациям (лицам)-комитентам:

Дт 004 — оприходованы товары, полученные по посредническому договору;

Кт 004 — проданы (отгружены) покупателю товары, полученные по посредническому договору.

Такая же запись делается при возврате непроданных товаров их собственнику (комитенту, поручителю или принципалу).

Существует два варианта проведения расчетов по посредническому договору:

- с участием посредника в расчетах;
- без участия посредника в расчетах.

Посредник в расчетах участвует.

Если посредник в расчетах участвует, выручка от продажи товаров поступает на расчетный счет или в кассу посредника, а затем посредник перечисляет эти деньги собственнику товаров. При этом варианте расчетов посредник, как правило, удерживает свое вознаграждение из денежных средств, причитающихся собственнику товаров.

Посредник в расчетах не участвует.

Если посредник в расчетах не участвует, выручка от продажи товаров посредником поступает на расчетный счет или в кассу их собственника. После этого собственник перечисляет посреднику причитающееся ему вознаграждение.

Счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа»

Данный счет используется организациями — подрядчиками, а также специализированными организациями, устанавливающими сложные механизмы и оборудование. На счете 005 отражается стоимость оборудования, полученного от заказчика для монтажа. Оборудование учитывается в ценах, указанных заказчиком в сопроводительных документах. А списывают оборудование с этого счета только тогда, когда его смонтируют, а с заказчиком подпишут акт сдачи-приемки.

Аналитический учет ведется по отдельным объектам или агрегатам:

Дт 005 — учтено оборудование, полученное для монтажа;

Кт 005 — оборудование списано с забалансового учета (после того, как оборудование будет установлено и передано заказчику).

Счет 006 «Бланки строгой отчетности»

На счете 006 «Бланки строгой отчетности» учитываются следующие документы:

- бланки строгой отчетности, находящиеся на хранении в организации (бланки трудовых книжек, квитанции, бланки удостоверений, дипломов и т. п.).
- бланки строгой отчетности, выдаваемые под отчет работникам организации (абонементы, талоны, бланки документов, служащих основанием для приема наличных денежных средств от населения, и т. д.)

Учет бланков, находящихся на хранении в организации.

Бланки строгой отчетности. Принятые на хранение организацией (например, бланки трудовых книжек, дипломов), учитываются на сче-

те 006 в условной оценке, которую организация может установить самостоятельно (например 1 руб.):

Дт 006 — оприходованы бланки документов строгой отчетности для хранения;

Кт 006 — списаны с забалансового учета бланки документов строгой отчетности (после того, как бланки документов будут использованы).

Учет бланков строгой отчетности, выдаваемых под отчет.

Бланки строгой отчетности, выдаваемые под отчет, учитываются исходя из суммы расходов, связанных с их приобретением. Учет этих бланков нужно вести как на балансовом счете 10 «Материалы», так и на забалансовом счете 006:

Дт 10 Кт 60 — оприходованы бланки;

Дт 19 Кт 60 — учтен НДС;

Дт 20 (26, 44...) Кт 10 — списана стоимость бланков, выданных материально ответственным лицам для использования.

Одновременно

Дт 006 — учтены бланки строгой отчетности, выданные материально ответственным лицам.

После получения от материально ответственного лица отчета об использовании бланков делается запись:

Кт 006 — списаны бланки, израсходованные материально ответственным лицом.

Аналитический учет ведется по каждому виду бланков строгой отчетности и местам их хранения.

Счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»

Дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, должна быть списана на убытки организации.

В общем случае дебиторская задолженность списывается в убыток по истечении срока исковой давности. В соответствии со ст. 196 ГК РФ он составляет три года. Однако в настоящее время данное требование применяется только к истребованной дебиторской задолженности, по которой организация-кредитор предприняло все, чтобы она была погашена.

В остальных же случаях дебиторская задолженность (которая считается неистребованной) должна списываться на убытки по истечении четырех месяцев со дня фактического получения товаров (работ, услуг) должником.

Но в любом случае (и при списании истребованной и неистребованной дебиторской задолженности) в течение последующих 5 лет ее нужно отражать за балансом на счете 007. Это делается для того, чтобы наблюдать за имущественным положением должника: возможно, через какое-то время он все же погасит свою задолженность.

Аналитический учет ведется по каждому должнику, чья задолженность списана в убыток, и каждому списанному в убыток долгу:

Дт 91-2 Кт 62 (76) — списана дебиторская задолженность;

Дт 007 — отражена задолженность неплатежеспособного дебитора.

При списании задолженности с забалансового учета по истечении 5 лет делается запись:

Кт 007 — списана задолженность с забалансового учета.

Задолженность неплатежеспособного должника может быть списана со счета 007 и ранее этого срока. Это происходит в двух случаях:

- должник погасил задолженность;
- организация-должник ликвидирована.

Счет 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»

На счете 008 учитываются суммы гарантий, которые получены от других организаций в обеспечение:

- выполнения вашей организацией тех или иных обязательств (оплаты полученных товаров, возврата кредита или займа и т. п.);
- оплаты товаров, проданных вашей организацией покупателям.

Учет гарантий ведется в денежном выражении. Если в соглашении о предоставлении гарантии сумма гарантии не указана, то она определяется исходя из условий договора, по которому вы ее получили.

Дт 008 — получена гарантия от сторонней организации.

После того как будет выполнено обязательство, под которое была получена гарантия другой организации, сумма гарантий списывается:

Кт 008 — списана сумма гарантии после выполнения организацией своих обязательств.

Счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»

На счете 009 учитываются гарантии, которые вы выдали другому лицу в обеспечение выполнения тех или иных обязательств сторонней организацией (оплаты полученных ею товаров, возврата кредита или займа и т. п.).

Учет гарантий ведется в денежном выражении. Если в соглашении о предоставлении гарантии сумма гарантии не указана, то она определяется исходя из условий договора, по которому вы ее выдали:

Дт 009 — выдана гарантия другому лицу в обеспечение обязательств сторонней организации.

После погашения сторонней организацией обязательств сумма гарантии списывается:

Кт 009 — списана сумма гарантии в связи с погашением сторонней организацией задолженности.

Счет 010 «Износ основных средств»

На данном счете отражаются:

- износ по объектам жилищного фонда;
- износ по объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам.

Износ по этим объектам начисляется в конце года исходя из установленных норм амортизационных отчислений.

Дт 010 — начислен износ по объектам жилищного фонда, внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам.

А когда отдельные объекты жилищного фонда, объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты выбывают (включая продажу, безвозмездную передачу и т. п.), сумма износа по ним списывается со счета 010.

Кт 010 — списана сумма износа при выбытии объектов жилищного фонда, внешнего благоустройства и других аналогичных объектов.

Аналитический учет ведется по каждому объекту.

Счет 011 «Основные средства, сданные в аренду»

Организация может сдавать в аренду основные средства. Их стоимость нужно отразить на счете 011 «Основные средства, сданные в аренду», в оценке, указанной в договоре. Обычно этим счетом пользуются лизинговые компании.

Дт 011 — отражена стоимость основных средств, переданных по договору лизинга;

Кт 001 — списана стоимость основных средств, переданных по договору лизинга, по истечении срока действия договора и перехода права собственности на основные средства к лизингополучателю.

Аналитический учет ведется по арендаторам, по каждому объекту основных средств, сданных в аренду.

Вопросы для самоконтроля и тесты

Глава 1. Учет капитала

Вопросы

1. Что понимают под уставным капиталом?
2. За счет чего формируется уставный капитал?
3. Как организуется учет уставного капитала на предприятиях с различной организационно-правовой формой собственности?
4. В каких случаях может осуществляться увеличение уставного капитала?
5. В каких случаях может осуществляться уменьшение уставного капитала?
6. Кто такие учредители?
7. Как осуществляется учет расчетов с учредителями и акционерами?
8. В чем особенность учета собственных акций (долей)?
9. Что понимают под резервным капиталом?
10. Как организуется учет резервного капитала?
11. В чем сущность добавочного капитала?
12. Источники формирования добавочного капитала?
13. Какова организация учета добавочного капитала?
14. В чем особенность учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)?
15. Что относится к средствам целевого финансирования?
16. Как организуется учет целевого финансирования?

Тест

1. В составе собственного капитала организации учитываются:
 - а) уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль, целевое финансирование и прочие резервы;

- б) уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, прибыль организации, целевое финансирование и прочие резервы;
 - в) уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы;
 - г) уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, прибыль организации и прочие резервы.
2. Полные товарищества формируют:
- а) паевой фонд;
 - б) складочный капитал;
 - в) добавочный капитал;
 - г) уставный фонд.
3. Размер уставного капитала акционерного общества:
- а) имеет минимальную и максимальную границу;
 - б) не имеет минимальной и максимальной границы;
 - в) имеет минимальную границу;
 - г) имеет максимальную границу.
4. Минимальный уставный капитал ОАО должен составлять:
- а) не менее 1000-кратной суммы минимального размера оплаты труда;
 - б) не менее 100-кратной суммы минимального размера оплаты труда;
 - в) не менее 500-кратной суммы минимального размера оплаты труда;
 - г) не менее 50-кратной суммы минимального размера оплаты труда.
5. При регистрации унитарного предприятия формирование уставного фонда отражается записью:
- а) Дт сч. 80 Кт сч. 75;
 - б) Дт сч. 75 Кт сч. 80;
 - в) Дт сч. 79 Кт сч. 80.
6. Сумма выкупаемых собственных акций АО отражается записью:
- а) Дт сч. 80 Кт сч. 81;
 - б) Дт сч. 51 Кт сч. 81;
 - в) Дт сч. 81 Кт сч. 51;
 - г) Дт сч. 91 Кт сч. 83.

7. Суммы фактически внесенных денежных средств в счет вклада в уставный капитал АО отражаются записью:
- а) Дт сч. 80 Кт сч. 75;
 - б) Дт сч. 75 Кт сч. 80;
 - в) Дт сч. 51 Кт сч. 75;
 - г) Дт сч. 75 Кт сч. 51.
8. Аннулирование собственных акций после их выкупа у акционеров отражается записью:
- а) Дт сч. 51 Кт сч. 81;
 - б) Дт сч. 81 Кт сч. 51;
 - в) Дт сч. 80 Кт сч. 91;
 - г) Дт сч. 80 Кт сч. 81.
9. Какую долю паевого взноса к моменту государственной регистрации производственного кооператива обязаны внести его члены:
- а) 10%;
 - б) 30%;
 - в) 50%;
 - г) 100%.
10. Что означает запись: Дт сч. 84 Кт сч. 80:
- а) увеличение уставного капитала за счет ранее созданного резерва;
 - б) направление средств нераспределенной прибыли отчетного года на увеличение уставного капитала;
 - в) увеличение уставного капитала за счет безвозмездно полученных ценностей?
11. Если по итогам финансового года (второго и последующих) сумма чистых активов оказывается меньше уставного капитала, его уменьшение отражается проводкой:
- а) Дт сч. 80 Кт сч. 81;
 - б) Дт сч. 80 Кт сч. 84;
 - в) Дт сч. 80 Кт сч. 75.
12. Что означает запись: Дт сч. 84 Кт сч. 75:
- а) начислены дивиденды своим работникам;
 - б) выплачены дивиденды работникам организации;
 - в) начислены дивиденды акционерам, не работающим в организации;
 - г) выплачены дивиденды неработающим акционерам?

13. Формирование резервного капитала осуществляется за счет:
 - а) валовой прибыли;
 - б) нераспределенной прибыли;
 - в) добавочного капитала;
 - г) целевого финансирования.
14. Резервный капитал АО может быть использован на:
 - а) покрытие убытков;
 - б) выплату дивидендов;
 - в) выкуп акций;
 - г) расширение производства;
 - д) финансирование капитальных вложений.
15. В каком размере должен быть сформирован резервный капитал в акционерных обществах согласно действующему законодательству:
 - а) не менее 5% от уставного капитала;
 - б) не более 5% от прибыли;
 - в) 25% от уставного капитала;
 - г) 10% от объема выручки?
16. Направление на погашение убытка отчетного года средств резервного капитала отражается проводкой:
 - а) Дт сч. 84 Кт сч. 82;
 - б) Дт сч. 82 Кт сч. 84;
 - в) Дт сч. 82 Кт сч. 99.
17. Средства добавочного капитала могут быть направлены на:
 - а) увеличение уставного капитала;
 - б) погашение убытков от хозяйственной деятельности;
 - в) погашение снижения стоимости внеоборотных активов по результатам переоценки;
 - г) распределение между учредителями организации;
 - д) покрытие непредвиденных расходов;
 - е) погашение задолженности перед банками за полученные от них кредиты.
18. Использование средств добавочного капитала на погашение сумм снижения стоимости внеоборотных активов отражается записью:
 - а) Дт сч. 83 Кт сч. 08;
 - б) Дт сч. 83 Кт сч. 84;

- в) Дт сч. 01 Кт сч. 83;
г) Дт сч. 83 Кт сч. 01.
19. На основании решения о выделении средств целевого финансирования и сметы целевого финансирования учтен источник финансирования:
- а) Дт сч. 51 Кт сч. 98;
б) Дт сч. 86 Кт сч. 91;
в) Дт сч. 76 Кт сч. 86.
20. Какой записью на счетах отражаются списанные затраты целевого финансирования на содержание детских и культурно-просветительных учреждений:
- а) Дт сч. 96 Кт сч. 26;
б) Дт сч. 96 Кт сч. 20;
в) Дт сч. 96 Кт сч. 25;
г) Дт сч. 96 Кт сч. 29?

Глава 2. Учет кредитов и займов

Вопросы

1. Основные нормативные документы, регулирующие учет кредитов и займов.
2. Понятие кредитов и займов.
3. Назовите виды кредитов и займов.
4. Характеристика договора кредита и договора займа.
5. Какие выделяют особенности начисления и уплаты процентов по кредитам и займам?
6. Как организуется синтетический и аналитический учет расчетов по кредитам и займам?

Тест

1. Какие виды кредита знаете:
 - а) банковский, коммерческий;
 - б) банковский, ипотечный, работникам, долгосрочный;
 - в) банковский, коммерческий и вексельный, краткосрочный;
 - г) банковский, вексельный, государственный, долгосрочный, краткосрочный, коммерческий, работникам?

2. Какими путями привлекаются заемные средства:
 - а) путем получения краткосрочных и долгосрочных займов от заимодавцев (кроме банков) внутри страны и за рубежом;
 - б) путем продажи (выпуска) краткосрочных и долгосрочных облигаций, акций;
 - в) путем финансовых векселей;
 - г) привлечение кредитов и займов от юридических и физических лиц, а также за счет выпуска ценных бумаг?
3. Порядок учета кредитов и займов регламентируется:
 - а) Инструкцией ЦБ РФ;
 - б) указом президента;
 - в) ПБУ 15/08;
 - г) Федеральным законом «О бухгалтерском учете».
4. Зачисление суммы краткосрочных кредитов на расчетные и текущие валютные счета отражаются записью:
 - а) Дт сч. 51, 52 Кт сч. 67;
 - б) Дт сч. 61, 52 Кт сч. 76;
 - в) Дт сч. 51, 52 Кт сч. 66;
 - г) Дт сч. 50, 51 Кт сч. 60.
5. Выставлен аккредитив за счет краткосрочных кредитов банка:
 - а) Дт сч. 55 Кт сч. 66;
 - б) Дт сч. 58 Кт сч. 66;
 - в) Дт сч. 51 Кт сч. 66.
6. Сумма полученных кредитов организации и начисленного процента банку отражаются записью:
 - а) Дт сч. 51, 91 Кт сч. 66, 67;
 - б) Дт сч. 55, 91 Кт сч. 66, 67;
 - в) Дт сч. 50, 91 Кт сч. 66, 67;
 - г) Дт сч. 52, 91 Кт сч. 66, 67.
7. Получение долгосрочного кредита на погашение задолженности перед поставщиками:
 - а) Дт сч. 60 Кт сч. 51;
 - б) Дт сч. 51 Кт сч. 60;
 - в) Дт сч. 67 Кт сч. 60;
 - г) Дт сч. 51 Кт сч. 67.

8. Расходы по пользованию кредитами банков, привлеченными на приобретение основных средств и нематериальных активов после их ввода в эксплуатацию:
- а) Дт сч. 26 Кт сч. 66, 67;
 - б) Дт сч. 20 Кт сч. 66, 67;
 - в) Дт сч. 91 Кт сч. 66, 67;
 - г) Дт сч. 25 Кт сч. 66, 67.
9. Сумма начисленных процентов за пользование кредитами, полученными на приобретение нематериальных активов до их принятия на баланс:
- а) Дт сч. 08 Кт сч. 66, 67;
 - б) Дт сч. 91 Кт сч. 66, 67;
 - в) Дт сч. 04 Кт сч. 66, 67;
 - г) Дт сч. 26 Кт сч. 66, 67.
10. Бухгалтерская запись Дт сч. 91 Кт сч. 66:
- а) начисление процентов по долгосрочным кредитам по мере их выплаты;
 - б) погашение ранее полученных займов и кредитов;
 - в) начисление процента по полученным краткосрочным кредитам и займам;
 - г) задолженность по выданным краткосрочным займам.

Глава 3. Учет денежных средств

Вопросы

1. Назовите основные нормативные документы, регулирующие учет денежных средств.
2. Основные правила ведения кассовых операций.
3. Что относится к денежным документам?
4. Перечислите первичные документы по учету денежных средств в кассе и дайте их характеристику.
5. Как организуется синтетический и аналитический учет денежных средств в кассе?
6. Какие документы необходимы для открытия расчетного счета в банке?
7. Как осуществляется учет операций по расчетному счету в банке?

8. Назовите наиболее характерные хозяйственные операции по движению денежных средств на расчетном счете.
9. Приведите порядок списания средств с расчетного счета при достаточности и недостаточности средств на расчетном счете.
10. Перечислите первичные документы по учету денежных средств на расчетном счете и дайте их характеристику.
11. Как организуется синтетический и аналитический учет денежных средств на расчетном счете?
12. Какие документы необходимы для открытия валютных счетов в банке?
13. Как осуществляется организация учета операций по валютному счету в банке?
14. Назовите порядок продажи валюты.
15. Дайте определение курсовых разниц.
16. Как организуется синтетический и аналитический учет денежных средств на валютном счете?
17. Какие специальные счета могут быть открыты в банке?
18. Как осуществляется учет на аккредитивных счетах?
19. Как организуется учет расчетов с помощью чеков?
20. Как ведется учет на депозитных счетах?
21. Как осуществляется учет переводов в пути?
22. Назовите основные нормативные документы, регулирующие учет финансовых вложений.
23. Дайте определение финансовых вложений.
24. Как классифицируются финансовые вложения?
25. Как оцениваются финансовые вложения?
26. В каких случаях происходит изменение оценки отдельных видов вложений?
27. Как организовать учет вкладов в уставные капиталы (акции) других организаций?
28. Как осуществляется учет финансовых вложений в долговые ценные бумаги?
29. Как осуществляется учет финансовых вложений в займы?
30. Как ведется учет вкладов по договору простого товарищества?
31. Как формируется и используется резерв под обесценение вложений в ценные бумаги и осуществляется постановка учета?

Тест

1. Денежные расчеты могут осуществляться:
 - а) только безналичным путем;
 - б) только наличным путем;
 - в) обоими способами.
2. Порядок открытия расчетного счета регламентируется:
 - а) Указом Президента РФ;
 - б) ПБУ 4/99;
 - в) Инструкцией ЦБ РФ;
 - г) Федеральным законом «О бухгалтерском учете».
3. Какой из перечисленных документов организация обязана предоставлять банку для зачисления денежных средств на расчетный счет:
 - а) объявление на взнос наличными;
 - б) справка о присвоении юридическому лицу государственных кодов статистики;
 - в) денежный чек.
4. Основанием для записей по счету 51 «Расчетные счета» служат:
 - а) выписки банка с расчетного счета организации с приложением оправдательных документов;
 - б) платежные поручения, счета;
 - в) справки бухгалтерии.
5. При аккредитивной форме расчетов:
 - а) оплата платежных документов производится по месту нахождения поставщика через 10 дней после отгрузки им продукции;
 - б) плательщик поручает обслуживающему его банку произвести за счет своих депонированных средств или кредита оплату товарно-материальных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг по месту нахождения получателя на условиях, предусмотренных договором;
 - в) один аккредитив может быть использован для расчетов с несколькими поставщиками.
6. Субсчет «Чековые книжки» открывается к счету:
 - а) 51;
 - б) 55;
 - в) 57;
 - г) 52.

7. Бухгалтерская запись — дебет счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредит счет 51 «Расчетные счета» отражает следующую хозяйственную операцию:
 - а) акцептованы счета поставщиков за поступившие материальные ценности;
 - б) оплачены счета поставщиков за полученные от них материалы;
 - в) поступили материалы от поставщиков.
8. Бухгалтерская запись — дебет счет 55 «Специальные счета в банках» кредит счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» отражает:
 - а) оплату краткосрочного кредита банка за счет аккредитива;
 - б) открытие аккредитива за счет краткосрочного кредита банка;
 - в) направление неиспользованной суммы аккредитива на покрытие долга по краткосрочному кредиту.
9. Бухгалтерская запись — дебет счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредит счет 51 «Расчетные счета» означает:
 - а) начисление НДС по приобретенным материальным ценностям;
 - б) зачтение суммы НДС по оплаченным материальным ценностям;
 - в) перечисление налога на прибыль.
10. Приходный и расходный кассовые ордера выписываются:
 - а) главным бухгалтером;
 - б) кассиром;
 - в) руководителем.
11. Основные первичные документы по учету кассовых операций:
 - а) кассовая книга, приходный кассовый ордер, расходный кассовый ордер;
 - б) ведомость, журнал-ордер № 1;
 - в) приходный и расходный кассовые ордера.
12. Количество денежных средств в кассе:
 - а) лимитировано банком, превышение лимита не допускается;
 - б) лимитировано банком, установленное банком превышение лимита допускается лишь в течение 3 рабочих дней в период выплаты заработной платы работникам организации, стипендий, пенсий, премий и т. п.;
 - в) лимитируется главным бухгалтером организации.

13. Счет 50 «Касса»:
 - а) активный счет;
 - б) пассивный счет;
 - в) активно-пассивный счет.
14. На часть проданной валютной выручки составляется бухгалтерская запись:
 - а) Дт 91-2 Кт 52-1-2;
 - б) Дт 57 Кт 52-1-2;
 - в) Дт 51 Кт 91-1.
15. Бухгалтерская запись — дебет счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» кредит счет 51 «Расчетные счета» составляется на:
 - а) сумму расходов, связанных с покупкой валюты;
 - б) сумму расходов, связанных с погашением кредиторской задолженности;
 - в) сумму расходов, связанных с погашением дебиторской задолженности.
16. Счет 52 «Валютные счета»:
 - а) активно-пассивный;
 - б) пассивный;
 - в) активный.
17. Учет наличия и движения денежных документов осуществляется на счете:
 - а) 50 «Касса»;
 - б) 51 «Расчетные счета»;
 - в) 55 «Специальные счета в банках»;
 - г) 57 «Переводы в пути».
18. При открытии аккредитива за счет собственных средств дебетуется счет 55 «Специальные счета в банках» и кредитуется счет:
 - а) 50 «Касса»;
 - б) 51 «Расчетные счета»;
 - в) 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».
19. Бухгалтерская запись — дебет счет 51 «Расчетные счета» кредит счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» означает:
 - а) перечисление аванса поставщику;
 - б) поступление средств от покупателя в окончательный расчет;

- в) зачет ранее полученного аванса.
20. Выявленные излишки денежных средств в кассе отражаются записью:
- а) Дт 50 «Касса» Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
 - б) Дт 50 «Касса» Кт 99 «Прибыли и убытки»;
 - в) Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 50 «Касса».
21. Сдача выручки инкассатору для зачисления на расчетный счет организации отражается по дебету счета 57 «Переводы в пути» и кредиту счета:
- а) 50 «Касса» субсчет «Денежные документы»;
 - б) 51 «Расчетные счета»;
 - в) 50 «Касса» субсчет «Касса организации»;
 - г) 55 «Специальные счета в банках».
22. Ведомость по счету 52 «Валютные счета» ведется в:
- а) валюте;
 - б) рублях;
 - в) валюте и рублях.
23. Депонирование средств для приобретения чековых книжек отражается записью по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счета:
- а) 50 «Касса»;
 - б) 51 «Расчетные счета»;
 - г) 55 «Специальные счета в банках», субсчет «Аккредитивы»;
24. Финансовые вложения — это инвестиции в:
- а) основные средства;
 - б) уставные капиталы других организаций;
 - в) нематериальные активы;
 - г) долговые ценные бумаги;
 - д) земельные участки.
25. Номинальная стоимость ценных бумаг — это:
- а) цена продажи при ее первичном размещении;
 - б) сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги;
 - в) цена, определяемая при котировке ценных бумаг.
26. При продаже акций на их продажную стоимость делается запись:
- а) Дт сч. 62 Кт сч. 58;

- б) Дт сч. 62 Кт сч. 91-1;
в) Дт сч. 51 Кт сч. 76.
27. На балансовую стоимость продаваемых акций делается запись:
а) Дт сч. 91-2 Кт сч. 58;
б) Дт сч. 58 Кт сч. 91-1;
в) Дт сч. 91 Кт сч. 76.
28. В течение срока обращения ценных бумаг разницу между суммой фактических затрат на приобретение и номинальной стоимостью разрешается относить на финансовые результаты:
а) по долевым ценным бумагам;
б) по долговым ценным бумагам;
в) по долевым и долговым ценным бумагам.
29. Балансовая стоимость облигаций к моменту их погашения должна быть равна:
а) фактическим затратам на приобретение за минусом величины накопленного купонного дохода;
б) фактическим затратам на приобретение;
в) номинальной цене;
г) рыночной стоимости.
30. Резерв под обесценение финансовых вложений создается, когда:
а) номинальная цена выше рыночной стоимости;
б) учетная стоимость выше расчетной стоимости;
в) номинальная цена ниже рыночной стоимости;
г) учетная стоимость ниже расчетной стоимости.
31. При создании резерва под обесценение финансовых вложений составляется проводка:
а) Дт сч. 84 Кт сч. 59;
б) Дт сч. 91 Кт сч. 59;
в) Дт сч. 58 Кт сч. 59;
г) Дт сч. 99 Кт сч. 59.
32. Принят к учету финансовый вексель:
а) Дт сч. 58 Кт сч. 76;
б) Дт сч. 58 Кт сч. 08;
в) Дт сч. 58 Кт сч. 51.

33. Не включаются в фактические затраты на приобретение финансовых вложений:
- а) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией;
 - б) суммы, уплачиваемые продавцу;
 - в) общехозяйственные расходы;
 - г) суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги.
34. При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из:
- а) рыночной стоимости;
 - б) стоимости по номиналу;
 - в) последней оценки;
 - г) средней первоначальной стоимости.
35. При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым были созданы резервы, составляется проводка:
- а) Дт сч. 59 Кт сч. 91;
 - б) Дт сч. 59 Кт сч. 58;
 - в) Дт сч. 91 Кт сч. 59.

Глава 4. Учет капитальных вложений и долгосрочных активов

Вопросы

1. Назовите основные нормативные документы, регулирующие учет вложений во внеоборотные активы.
2. Дайте понятие долгосрочных инвестиций.
3. По каким признакам осуществляется классификация долгосрочных инвестиций?
4. Как организовать учет затрат по строительству объектов?
5. Что значит «подрядный способ» учета затрат по строительно-монтажным работам?
6. Как осуществляется учет затрат при строительстве объектов «хозяйственным способом»?
7. Какой существует порядок исчисления инвентарной стоимости объектов строительства?

8. Как осуществляется учет расходов строительной организации при использовании в учете счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»?
9. Какое оборудование считается оборудованием, требующим монтажа?
10. Как организовать учет оборудования, требующего монтажа?
11. Назовите основные нормативные документы, регулирующие учет основных средств.
12. Дайте понятие основных средств.
13. Какие виды имущества относятся к основным средствам?
14. По каким признакам осуществляется классификация основных средств?
15. Как оцениваются основные средства?
16. Перечислите первичную документацию по поступлению и движению основных средств.
17. Что признается инвентарным объектов основных средств?
18. Как отражаются в учете операции по поступлению основных средств?
19. Что такое амортизация основных средств и как она отражается в учете?
20. Приведите способы начисления амортизации основных средств и порядок их учета?
21. Какие бывают виды ремонта и каков порядок отражения в учете затрат на их проведение?
22. Как отражаются в учете затраты по модернизации и реконструкции основных средств?
23. Назовите наиболее характерные операции по выбытию основных средств. Как отражается порядок их регистрации в учете?
24. Перечислите первичную документацию по выбытию основных средств.
25. В чем сущность и как отражаются в учете операции по аренде основных средств?
26. Каковы особенности учета лизинговых операций?
27. Как осуществляется переоценка основных средств и порядок отражения ее в учете?
28. Назовите основные нормативные документы, регулирующие учет нематериальных активов.

29. Дайте понятие нематериальных активов.
30. Какова классификация нематериальных активов?
31. Как оцениваются нематериальные активы?
32. Какая первичная документация применяется для учета наличия и движения нематериальных активов?
33. Как организуется синтетический учет поступления нематериальных активов?
34. В чем особенности начисления амортизации по нематериальным активам?
35. Какие существуют варианты выбытия нематериальных активов и как организуется учет этих операций?
36. Как организуется учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы?

Тест

1. Долгосрочные инвестиции — это:
 - а) вложения в акции;
 - б) вложения в товарно-материальные ценности;
 - в) вложения в оборотные активы;
 - г) вложения во внеоборотные активы.
2. Оборот по дебету счета 08 показывает:
 - а) затраты отчетного месяца, связанные с капитальными вложениями;
 - б) расходы по вводу объектов в эксплуатацию;
 - в) списание затрат, не включенных в первоначальную стоимость объектов;
 - г) расходы по монтажу оборудования.
3. Оборот по кредиту счета 08 показывает:
 - а) списание инвентарной стоимости объектов;
 - б) доведение незавершенных работ до состояния полезного использования;
 - в) стоимость комплекта инструментов, необходимого для эксплуатации объектов основных средств;
 - г) расходы по вводу объекта в эксплуатацию.
4. Передача в монтаж оборудования, требующего монтажа, отражается в учете записью:

- а) Дт сч. 08 Кт сч. 07;
 - б) Дт сч. 01 Кт сч. 07;
 - в) Дт сч. 07 Кт сч. 08;
 - г) Дт сч. 60 Кт сч. 07.
5. Включение в состав основных средств законченных строительством объектов подрядным способом в учете отражается записью:
- а) Дт сч. 01 Кт сч. 60;
 - б) Дт сч. 08 Кт сч. 60;
 - в) Дт сч. 08 Кт сч. 01;
 - г) Дт сч. 01 Кт сч. 08.
6. Каким первичным документом оформляются приемка и ввод законченного строительством объекта производственного назначения и зачисление его в состав основных средств:
- а) акт приемки законченного строительством объекта (ф. № КС-11);
 - б) акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (ф. № КС-14);
 - в) общий журнал работ (ф. № КС-6);
 - г) справка о стоимости выполненных работ и затрат (ф. № КС-3).
7. Учет долгосрочных инвестиций ведется по:
- а) фактическим расходам;
 - б) рыночным ценам;
 - в) средней стоимости.
8. Активы организации могут быть приняты к бухгалтерскому учету как основные средства при одновременном выполнении следующих условий:
- а) использование в производстве продукции, при выполнении работ, или оказании услуг, либо для управленческих нужд организации, либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
 - б) использование их только для производства продукции;
 - в) использование в течение длительного времени (более 12 месяцев);
 - г) последующая перепродажа активов не предполагается;
 - д) амортизационный период не превышает 5 лет;
 - е) способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем.

9. Единица бухгалтерского учета основных средств — это:
- а) штуки;
 - б) инвентарный номер;
 - в) инвентарный объект;
 - г) номенклатурный номер.
10. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости:
- а) восстановительной;
 - б) первоначальной;
 - в) остаточной;
 - г) согласованной.
11. Основные средства, полученные организацией по договору дарения (безвозмездно), принимаются к учету по:
- а) договорной оценке;
 - б) в сумме фактических затрат;
 - в) текущей рыночной стоимости;
 - г) экспертной оценке;
 - д) остаточной стоимости.
12. Основные средства, внесенные учредителями в счет вклада в уставный капитал, принимаются к учету по:
- а) экспертной оценке;
 - б) сумме фактических затрат;
 - в) согласованной с учредителями стоимости;
 - г) покупной стоимости;
 - д) остаточной стоимости.
13. Первоначальная стоимость объектов основных средств может быть изменена в случаях:
- а) достройки;
 - б) капитального ремонта;
 - в) дооборудования;
 - г) реконструкций;
 - д) изменения места их эксплуатации в организации;
 - е) частичной ликвидации;
 - ж) переоценки.

14. Сумма дооценки объектов основных средств в результате первой переоценки относится на:
- а) резервный капитал;
 - б) добавочный капитал;
 - в) уставный капитал;
 - г) нераспределенную прибыль;
 - д) прочие доходы.
15. Годовая сумма амортизационных отчислений при линейном способе определяется исходя из:
- а) остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного периода;
 - б) первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости объекта основных средств;
 - в) натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде;
 - г) нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта.
16. Срок полезного использования объектов основных средств определяется организацией исходя из:
- а) ожидаемого срока их использования в соответствии с предполагаемой производительностью (мощностью);
 - б) первоначальной стоимости;
 - в) ожидаемого физического износа в соответствии с предполагаемым режимом эксплуатации;
 - г) нормативно-правовых и других ограничений использования объектов.
17. В инвентарных карточках ведется:
- а) аналитический учет;
 - б) синтетический учет;
 - в) аналитический и синтетический учет.
18. Поступление основных средств от учредителей в счет вкладов в уставный капитал отражается проводкой:
- а) Дт 01 Кт 75;
 - б) Дт 08 Кт 98;
 - в) Дт 08 Кт 75;
 - г) Дт 01 Кт 97.

19. Безвозмездное поступление основных средств отражается бухгалтерской проводкой:
- а) Дт 08 Кт 98;
 - б) Дт 01 Кт 98;
 - в) Дт 08 Кт 75;
 - г) Дт 01 Кт 97.
20. При продаже основных средств списание первоначальной стоимости отражается следующей бухгалтерской проводкой:
- а) Дт 90 Кт 01;
 - б) Дт 91 Кт 01 субсчет «Выбытие основных средств»;
 - в) Дт 91 Кт 08;
 - г) Дт 01 субсчет «Выбытие основных средств» Кт 01.
21. Амортизация начинает начисляться:
- а) со дня введения основного средства в действие;
 - б) с первого дня месяца, следующего за месяцем принятия объекта основного средства к бухгалтерскому учету;
 - в) с первого числа месяца введения основного средства в действие.
22. Назовите способы выполнения ремонта:
- а) подрядный;
 - б) вспомогательный;
 - в) капитальный;
 - г) хозяйственный.
23. Какой записью отражается начисление арендной платы за отчетный период у арендополучателя:
- а) Дт 60 Кт 91;
 - б) Дт 26 Кт 99;
 - в) Дт 91 Кт 76;
 - г) Дт 20 Кт 76?
24. Материалы, поступившие при ликвидации объектов основных средств, приходятся записью:
- а) Дт 10 Кт 91;
 - б) Дт 10 Кт 99;
 - в) Дт 10 К-т 01.
25. Нематериальные активы — это:

- а) материальные объекты, в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ;
 - б) результат научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, не имеющий экономической выгоды;
 - в) объекты, обладающие способностью отчуждения и приносящие доход;
 - г) объекты, не имеющие товарно-вещественной формы, используемые более одного года, имеющие денежную оценку и приносящие доход.
26. Нематериальные активы отличаются от основных средств:
- а) высокой стоимостью;
 - б) большим сроком службы;
 - в) отсутствием материально-вещественной формы;
 - г) способом перенесения стоимости на продукт труда.
27. По какой стоимости принимаются на учет нематериальные активы:
- а) первоначальной;
 - б) остаточной;
 - в) договорной;
 - г) рыночной?
28. Оприходованы нематериальные активы на баланс организации:
- а) Дт сч. 04 Кр сч. 08;
 - б) Дт сч. 04 Кр сч. 80;
 - в) Дт сч. 01 Кр сч. 51;
 - г) Дт сч. 04 Кр сч. 60.
29. Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете:
- а) путем накопления начисленных сумм на отдельном счете;
 - б) путем уменьшения первоначальной стоимости объекта;
 - в) путем накопления начисленных сумм на отдельном счете, путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.
30. Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым в основном производстве:
- а) Дт сч. 05 Кт сч. 26;
 - б) Дт сч. 05 Кт сч. 20;
 - в) Дт сч. 20 Кт сч. 08;

- г) Дт сч.04 Кт сч. 20;
- е) Дт сч. 20 Кт сч. 05.

Глава 5. Учет процесса снабжения и материально-производственных запасов

Вопросы

1. Дать понятие поставщиков и подрядчиков.
2. Каков порядок оформления счетов-фактур, ведения книги покупок?
3. Каковы особенности учета расчетов с поставщиками и подрядчиками?
4. В чем состоят особенности учета авансов, выданных под поставку продукции (работ, услуг)?
5. Назовите основные нормативные документы, регулирующие учет производственных запасов.
6. Дайте понятие производственных запасов.
7. Как классифицируются производственные запасы?
8. Как оцениваются производственные запасы при приобретении?
9. Способы учета транспортно-заготовительных расходов.
10. Как оцениваются производственные запасы при списании в производство?
11. Какими документами оформляется поступление производственных запасов в организацию?
12. Какими документами оформляется расходование производственных запасов?
13. Как организовать аналитический учет производственных запасов на складе и в бухгалтерии?
14. В чем сущность оперативно-бухгалтерского и сальдового методов учета производственных запасов?
15. Как осуществляется синтетический учет производственных запасов?
16. Как осуществляется учет материалов в пути и неотфактурованных поставок?
17. Как осуществляется учет резервов под снижение стоимости материальных ценностей?
18. Особенности учета специальных инструментов и специальных приспособлений.

19. Особенности учета специальной одежды.

Тест

1. Запись Дт сч. 10 «Материалы» Кт сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» означает:
 - а) акцепт счета поставщика за услуги по ликвидации стихийных бедствий;
 - б) акцепт счета поставщика за товарно-материальные ценности;
 - в) предъявление претензии поставщику.
2. При поступлении ценностей, оплаченных с аккредитива, в учете у покупателя делается запись:
 - а) Дт сч. 10 Кт сч. 60;
 - б) Дт сч. 10 Кт сч. 51;
 - в) Дт сч. 60 Кт сч. 51;
 - г) Дт сч. 10 Кт сч. 55 субсчет «Аккредитивы».
3. Бухгалтерская запись Дт сч. 19 Кт сч. 60 означает:
 - а) отражен НДС по приобретенным ценностям;
 - б) отражен НДС при безвозмездной передаче ценностей;
 - в) оплачены приобретенные ценности;
 - г) начислена задолженность по НДС перед бюджетом.
4. Расчеты с поставщиком осуществляются:
 - а) перед отгрузкой ими товарно-материальных ценностей;
 - б) после отгрузки ими товарно-материальных ценностей;
 - в) в конце текущего месяца.
5. Предъявленные и признанные штрафы за нарушение поставщиками условий хозяйственных договоров в учете отражаются проводкой:
 - а) Дт сч. 60 Кт сч. 91;
 - б) Дт сч. 76 Кт сч. 60;
 - в) Дт сч. 76 Кт сч. 91.
6. Производственные запасы:
 - а) полностью переносят свою стоимость на себестоимость производимой продукции;
 - б) переносят частично;
 - в) постепенно передают заключенный в ней труд на изготавливаемую продукцию.
7. К производственным запасам относятся:

- а) здания, сооружения;
 - б) сырье, материалы;
 - в) тара;
 - г) инструменты;
 - д) передаточные устройства.
8. Для получения материалов со склада поставщиков экспедитору выдается:
- а) акт о приемке материалов;
 - б) доверенность;
 - в) коммерческий акт;
 - г) товарно-транспортная накладная.
9. Материально-производственные запасы принимаются к учету по себестоимости:
- а) учетной;
 - б) фактической;
 - в) нормативной;
 - г) средней.
10. Оценка материально-производственных запасов способом ФИФО – это их оценка по:
- а) себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов;
 - б) себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов;
 - в) фактической себестоимости заготовления.
11. Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды, ежедневно оформляют:
- а) лимитно-заборными картами;
 - б) карточками учета материалов;
 - в) актами о приемке материалов.
12. При наличии отклонения между фактической себестоимостью поступивших материалов и их стоимостью по учетным ценам составляется запись:
- а) Дт 15 Кт 60;
 - б) Дт 10 Кт 15;
 - в) Дт 10 Кт 16;

- г) Дт 16 Кт 15.
13. Единицей бухгалтерского учета материально-производственных запасов является:
- а) каждое наименование материально-производственных запасов, отличающееся от других названием или ценой;
 - б) группа однородных и одноименных запасов, предназначенных для использования для одних целей;
 - в) номенклатурный номер, разрабатываемый организацией в разрезе наименований или однородных групп запасов.
14. Фактическая себестоимость оприходованных организацией запасов, поступивших от поставщиков, отражается:
- а) Дт 10 Кт 60;
 - б) Дт 71 Кт 10;
 - в) Дт 15 Кт 10.
15. Какой первичный документ применяется для учета материалов, поступивших от поставщиков:
- а) доверенность;
 - б) приходный ордер;
 - в) лимитно-заборная карта;
 - г) требование-накладная?
16. Фактическое поступление материальных ценностей от акционеров в виде вклада в уставный капитал отражается:
- а) Дт 75 Кт 80;
 - б) Дт 10 Кт 14;
 - в) Дт 10 Кт 75;
 - г) Дт 10 Кт 80.
17. Оприходование возвратных материалов учитывается:
- а) Дт 10 Кт 62;
 - б) Дт 10 Кт 20, 23;
 - в) Дт 10 Кт 15.
18. Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» предназначен для отражения:
- а) разницы между ценой приобретения и списания;
 - б) разницы между учетной ценой и фактической себестоимостью приобретения;

- в) разницы между учетной и договорной ценой;
 - г) разницы между учетной ценой и ценой списания.
19. Выявленный на счете 15 «перерасход» списывается:
- а) Дт 15 Кт 16;
 - б) Дт 16 Кт 15;
 - в) Дт 91 Кт 15.
20. Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, учитываются:
- а) на счете 10 обособленно;
 - б) за балансом;
 - в) на счетах расчетов.

Глава 6. Учет процесса производства

Вопросы

1. Назовите основные нормативные документы, регулирующие учет труда и его оплаты.
2. Как осуществляется организация оплаты труда в организации?
3. Дайте понятие тарифной системы. Что она включает?
4. Что такое норма времени и норма выработки?
5. Какие формы и системы оплаты труда организация вправе применять в своей деятельности?
6. Назовите первичные учетные документы по учету личного состава, труда и его оплаты.
7. Порядок начисления оплаты за отработанное время.
8. Порядок начисления оплаты за выполненную работу (количество сделанной продукции).
9. Порядок начисления оплаты за сверхурочную работу.
10. Порядок начисления оплаты за работу в выходные и праздничные дни.
11. Порядок начисления оплаты за работу в ночное время.
12. Порядок начисления оплаты за очередной отпуск.
13. Порядок начисления пособий по временной нетрудоспособности.
14. Что относится к обязательным удержаниям из зарплаты?
15. Перечислите удержания из зарплаты по инициативе руководства организации.

16. Какие бывают удержания на основании заявлений и обязательств работников?
17. Как организовать синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда?
18. Как осуществляется учет с депонентами?
19. В чем суть расчетов с органами социального страхования и обеспечения?
20. Как организовать учет расчетов с Фондом социального страхования и обеспечения?
21. Как осуществляется учет расчетов с Пенсионным фондом?
22. Каковы особенности учета расчетов с Фондом обязательного медицинского страхования?
23. Как производится начисление и уплата страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний?
24. Назовите основные нормативные документы, регулирующие учет издержек производства.
25. Каковы общие принципы формирования издержек предприятия?
26. Дать определение объекта учета, объекта калькулирования, калькуляционной единицы.
27. По каким признакам осуществляется классификация учета производственных затрат?
28. Как организуется учет затрат на основное производство и производится исчисление себестоимости продукции (работ, услуг)?
29. Как осуществляется учет и распределение услуг вспомогательного производства?
30. Как организуется учет общепроизводственных расходов?
31. Как организуется учет общехозяйственных расходов?
32. Как ведется учет затрат обслуживающих производств и хозяйств?
33. Как организуется сводный учет затрат на производство продукции (работ, услуг)?
34. Охарактеризуйте методы учета затрат на производство и калькулирование производства продукции (работ, услуг).
35. Назовите основные нормативные документы, регулирующие учет готовой продукции (работ, услуг) и ее продажи.
36. Что в учете принято называть «готовой продукцией»?
37. Какими документами оформляется поступление и расходование готовой продукции (работ, услуг)?

38. Назовите методы оценки готовой продукции (работ, услуг).
39. Как организуется синтетический и аналитический учет готовой продукции (работ, услуг)?
40. В чем заключается особенность учета выпуска готовой продукции (работ, услуг) с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»?
41. Назовите документы по учету продажи продукции (работ, услуг).
42. Дайте понятие дебиторской и кредиторской задолженности.
43. Назовите основные нормативные документы, регулирующие учет расчетов по налогам и сборам.
44. Перечислите налоги, взимаемые с предприятий на территории РФ.
45. Как осуществляется учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам?
46. Назовите основные нормативные документы, регулирующие учет расчетов с подотчетными лицами.
47. Дайте понятие подотчетного лица.
48. Какими документами оформляются расчеты с подотчетными лицами?
49. Какие существуют особенности учета расчетов с подотчетными лицами по суммам, выданным на хозяйственные нужды?
50. Какие существуют особенности учета расчетов с подотчетными лицами по суммам, выданным на командировки?
51. В чем заключаются особенности учета расходов по заграничным командировкам?
52. Назовите основные нормативные документы, регулирующие учет расчетов с персоналом по прочим операциям.
53. Каковы особенности учета расчетов по представленным займам?
54. Каковы особенности учета расчетов по возмещению материального ущерба?
55. Как организуется учет расчетов по имущественному и личному страхованию?
56. В каких случаях организация может выставить претензию поставщику и как организуется учет по претензиям?
57. Как осуществляются расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам?
58. Дайте понятие внутрихозяйственных расчетов.
59. В чем заключаются особенности учета расчетов по выделенному имуществу и текущим операциям?

60. Сущность расчетов по договорам доверительного управления имуществом.

Тест

1. Основные формы оплаты труда:
 - а) основная и дополнительная;
 - б) повременная и сдельная;
 - в) простая повременная и простая сдельная;
 - г) только основная.
2. К основной заработной плате относятся:
 - а) выплаты за непроработанное время;
 - б) оплата очередных отпусков;
 - в) заработная плата производственных рабочих.
3. К дополнительной заработной плате относятся:
 - а) премия за экономию материалов;
 - б) оплата очередных отпусков;
 - в) заработная плата производственных рабочих.
4. Лицевой счет открывается сроком на:
 - а) месяц;
 - б) квартал;
 - в) год.
5. Удержание налога на доходы физических лиц отражается бухгалтерской записью:
 - а) Дт сч. 70 Кт сч. 69;
 - б) Дт сч. 70 Кт сч. 68;
 - в) Дт сч. 68 Кт сч. 70.
6. Удержания по исполнительным листам отражаются бухгалтерской записью:
 - а) Дт сч. 70 Кт сч. 71;
 - б) Дт сч. 70 Кт сч. 76;
 - в) Дт сч. 70 Кт сч. 73.
7. Какой бухгалтерской записью отражается начисление пособия по временной нетрудоспособности за первые 2 дня болезни работника:
 - а) Дт сч. 20 Кт сч. 70;

- б) Дт сч. 69 Кт сч. 70;
в) Дт сч. 68 Кт сч. 70?
8. Какой бухгалтерской записью отражается начисление взносов на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний:
а) Дт сч. 69 Кт сч. 70;
б) Дт сч. 20 Кт сч. 69;
в) Дт сч. 70 Кт сч. 69?
9. На сумму депонированной заработной платы делается бухгалтерская запись:
а) Дт сч. 51 Кт сч. 76;
б) Дт сч. 76 Кт сч. 50;
в) Дт сч. 70 Кт сч. 76;
г) Дт сч. 70 Кт сч. 71.
10. Выдача депонированных сумм отражается записью:
а) Дт сч. 76 Кт сч. 50;
б) Дт сч. 73 Кт сч. 50;
в) Дт сч. 70 Кт сч. 50.
11. Резерв на оплату отпусков работников организации создается за счет:
а) резервного капитала;
б) нераспределенной прибыли;
в) себестоимости продукции, работ, услуг.
12. Работнику основного производства предоставлен ежегодный отпуск продолжительностью 28 календарных дней с 20 сентября. Укажите корреспонденцию счетов по начислению отпускных:
а) Дт сч. 20 Кт сч. 70;
б) Дт сч. 20 Кт сч. 70, Дт сч. 97 Кт сч. 70;
в) Дт сч. 97 Кт сч. 70.
13. Для расчета суммы оплаты отпусков в расчет принимается общая сумма заработной платы, начисленная работникам за:
а) три календарных месяца;
б) один календарный месяц;
в) двенадцать календарных месяцев;
г) шесть календарных месяцев.

14. С расчетного счета получены наличные денежные средства для выплаты заработной платы:
 - а) Дт сч. 70 Кт сч. 51;
 - б) Дт сч. 50 Кт сч. 51;
 - в) Дт сч. 70 Кт сч. 50;
 - г) Дт сч. 51 Кт сч. 70.
15. Отчисления органам социального страхования и обеспечения осуществляются в процентах от:
 - а) суммы затрат на производство;
 - б) объема выручки;
 - в) суммы чистой прибыли;
 - г) суммы начисленной заработной платы.
16. Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от:
 - а) членства в профсоюзе;
 - б) стажа работы;
 - в) стажа работы и среднего заработка;
 - г) среднего заработка.
17. Выдача работникам заработной платы в натуральной форме отражается в учете записью:
 - а) Дт сч. 90 Кт сч. 70;
 - б) Дт сч. 70 Кт сч. 90;
 - в) Дт сч. 20 Кт сч. 70.
18. Для расчета суммы пособия по временной нетрудоспособности в расчет принимается общая сумма заработной платы, начисленная за:
 - а) двенадцать месяцев;
 - б) шесть месяцев;
 - в) три месяца;
 - г) два месяца.
19. Сальдо по дебету счета 70 означает:
 - а) задолженность работников по переплаченным им суммам;
 - б) задолженность организации перед работниками по начисленным им суммам;
 - в) депонированную сумму.
20. Стандартный налоговый вычет в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода действует до месяца, в котором доход, ис-

- численный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил:
- а) 5000 руб.;
 - б) 20 000 руб.;
 - в) 40 000 руб.
21. Под прямыми расходами на производство продукции понимаются:
- а) расходы, связанные с изготовлением конкретных изделий;
 - б) расходы, возникшие в конкретном цехе;
 - в) все производственные расходы.
22. К текущим расходам относят:
- а) коммерческие расходы;
 - б) расходы на подготовку и освоение новых видов продукции;
 - в) расход сырья и материалов.
23. Для учета косвенных затрат на производство используются счета:
- а) 20 «Основное производство»;
 - б) 96 «Резервы предстоящих расходов»;
 - в) 26 «Общехозяйственные расходы».
24. По экономической роли в процессе производства затраты делятся на:
- а) прямые и косвенные;
 - б) основные и накладные;
 - в) постоянные и переменные.
25. Под полной фактической себестоимостью продукции понимается:
- а) сметная стоимость производства и продажи;
 - б) фактическая себестоимость производства и продажи;
 - в) фактическая себестоимость изготовленной продукции.
26. В конце месяца списаны общепроизводственные расходы:
- а) Дт сч. 26 Кт сч. 25;
 - б) Дт сч. 20 Кт сч. 25;
 - в) Дт сч. 43 Кт сч. 25;
 - г) Дт сч. 90 Кт сч. 25.
27. Начислены амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в процессе изготовления продукции:
- а) Дт сч. 25 Кт сч. 02;

- б) Дт сч. 01 Кт сч. 02;
 - в) Дт сч. 26 Кт сч. 01;
 - г) Дт сч. 20 Кт сч. 01.
28. Произведены отчисления во внебюджетные фонды по страховым взносам:
- а) Дт сч. 70 Кт сч. 69;
 - б) Дт сч. 69 Кт сч. 68;
 - в) Дт сч. 20 Кт сч. 69;
 - г) Дт сч. 69 Кт сч. 70.
29. По дебету счета 40 отражается:
- а) нормативная себестоимость продукции (работ, услуг);
 - б) плановая себестоимость продукции (работ, услуг);
 - в) фактическая себестоимость продукции (работ, услуг);
 - г) плановая себестоимость проданной продукции.
30. Оприходование готовой продукции по нормативной себестоимости отражается записью:
- а) Дт сч. 20 Кт сч. 43;
 - б) Дт сч. 40 Кт сч. 20;
 - в) Дт сч. 43 Кт сч. 40.
31. Превышение фактической себестоимости над нормативной списывается проводкой:
- а) Дт сч. 40 Кт сч. 90;
 - б) Дт сч. 40 Кт сч. 43;
 - в) Дт сч. 43 Кт сч. 40 (сторно);
 - г) Дт сч. 90 Кт сч. 40.
32. Готовая продукция учитывается в балансе по:
- а) нормативной себестоимости;
 - б) договорным ценам;
 - в) фактической производственной себестоимости.
33. При учете продукции по сокращенной себестоимости в затраты по ее выпуску включаются:
- а) только прямые расходы;
 - б) прямые и косвенные расходы;
 - в) прямые и общепроизводственные расходы.

34. Суммы не компенсируемых страховыми возмещениями потерь списываются:
- а) Дт сч. 99 Кт сч. 76;
 - б) Дт сч. 91 Кт сч. 76;
 - в) Дт сч. 76 Кт сч. 73.
35. При передаче организацией имущества своим обособленным подразделениям, имеющим отдельный баланс, делается запись:
- а) Дт сч. 79 Кт сч. 82;
 - б) Дт сч. 58 Кт сч. 79;
 - в) Дт сч. 79 Кт счетов учета имущества.
36. Получение учредителем управления прибыли от доверительного управляющего отражается записью:
- а) Дт сч. 51 Кт сч. 79;
 - б) Дт сч. 51 Кт сч. 99;
 - в) Дт сч. 51 Кт сч. 91;
 - г) Дт сч. 51 Кт сч. 90.
37. Учет расчетов по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям, ведется на счете:
- а) 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
 - б) 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
 - в) 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
 - г) 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».
38. Претензии к банкам по ошибочно списанным суммам отражаются записью:
- а) Дт сч. 76 Кт сч. 62;
 - б) Дт сч. 76 Кт сч. 60;
 - в) Дт сч. 51 Кт сч. 76;
 - г) Дт сч. 76 Кт сч. 51.
39. Списаны расходы, произведенные подотчетным лицом, на расходы по управлению организацией:
- а) Дт сч. 71 Кт сч. 20;
 - б) Дт сч. 20 Кт сч. 71;
 - в) Дт сч. 26 Кт сч. 71;
 - г) Дт сч. 71 Кт сч. 26;
 - д) Дт сч. 25 Кт сч. 71.

40. Удержание у подотчетного лица не возвращенного в срок аванса отражается записью:
- а) Дт сч. 50 Кт сч. 51;
 - б) Дт сч. 50 Кт сч. 68;
 - в) Дт сч. 70 Кт сч. 71;
 - г) Дт сч. 71 Кт сч. 50.
41. Возврат остатка неиспользованных подотчетных сумм отражается записью по кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и дебету счета:
- а) 51 «Расчетные счета»;
 - б) 55 «Специальные счета в банках»;
 - в) 26 «Общехозяйственные расходы»;
 - г) 50 «Касса».
42. Создан резерв на сумму задолженности, признанной сомнительной:
- а) Дт сч. 91 Кт сч. 63;
 - б) Дт сч. 62 Кт сч. 90;
 - в) Дт сч. 90 Кт сч. 63;
 - г) Дт сч. 63 Кт сч. 91;
 - д) Дт сч. 62 Кт сч. 91.
43. Начислен налог на прибыль:
- а) Дт сч. 68 Кт сч. 99;
 - б) Дт сч. 26 Кт сч. 68;
 - в) Дт сч. 68 Кт сч. 91;
 - г) Дт сч. 99 Кт сч. 68;
 - д) Дт сч. 91 Кт сч. 68.
44. Произведено списание нереальной к взысканию дебиторской задолженности за счет образованного резерва:
- а) Дт сч. 63 Кт сч. 91;
 - б) Дт сч. 91 Кт сч. 62;
 - в) Дт сч. 63 Кт сч. 62;
 - г) Дт сч. 62 Кт сч. 63.
45. Приняты к налоговому вычету суммы НДС по полученным материалам:
- а) Дт сч. 68 Кт сч. 19;

- б) Дт сч. 10 Кт сч. 68;
 - в) Дт сч. 68 Кт сч. 91;
 - г) Дт сч. 68 Кт сч. 90;
 - д) Дт сч. 91 Кт сч. 68.
46. В командировочные расходы не включается:
- а) оплата проезда в обе стороны;
 - б) оплата стоимости жилья по найму;
 - в) оплата всех телефонных разговоров подотчетного лица.
47. По возвращении из командировки подотчетное лицо должно предоставить авансовый отчет:
- а) в течение трех дней;
 - б) на следующий день;
 - в) в течение недели.
48. Выдан из кассы заем работнику организации:
- а) Дт сч. 50 Кт сч. 73;
 - б) Дт сч. 76 Кт сч. 50;
 - в) Дт сч. 50 Кт сч. 76;
 - г) Дт сч. 73 Кт сч. 50;
 - д) Дт сч. 71 Кт сч. 50.
49. Отражено списание недостачи за счет виновного лица:
- а) Дт сч. 94 Кт сч. 73;
 - б) Дт сч. 73 Кт сч. 94;
 - в) Дт сч. 73 Кт сч. 10;
 - г) Дт сч. 10 Кт сч. 94;
 - д) Дт сч. 10 Кт сч. 73.
50. Отражена сумма причитающихся дивидендов и других доходов:
- а) Дт сч. 50, 51 Кт сч. 91-1;
 - б) Дт сч. 76-3 Кт сч. 91-1;
 - в) Дт сч. 50, 51 Кт сч. 76-3.

Глава 7. Учет процесса продажи и финансовых результатов

Вопросы

1. Каковы особенности учета продажи готовой продукции (работ, услуг)?

2. Какими документами оформляется продажа продукции (работ, услуг)?
3. Каковы условия признания выручки в бухгалтерском учете?
4. Что такое «расходы на продажу»?
5. Назовите состав расходов на продажу.
6. Как организовать учет и распределение расходов на продажу?
7. Дайте понятие покупателей и заказчиков.
8. Каков порядок оформления счетов-фактур, ведения книги продаж?
9. Каковы особенности учета расчетов с покупателями и заказчиками?
10. Как формируется и используется резерв по сомнительным долгам и осуществляется постройка его учета?
11. В чем состоят особенности учета авансов полученных под поставку продукции (работ, услуг)?
12. Назовите основные нормативные документы, регулирующие учет финансовых результатов.
13. Какова классификация доходов организации?
14. Какова классификация расходов организации?
15. Порядок признания в учете доходов и расходов организации.
16. Особенности учета финансового результата от обычных видов деятельности.
17. Особенности учета финансового результата от прочих операций.
18. Порядок формирования и учета конечного финансового результата.
19. Каковы особенности исчисления текущего налога на прибыль?
20. Что такое «реформация баланса» и особенности ее проведения?
21. Что относится к расходам будущих периодов?
22. Как организовать учет расходов будущих периодов?
23. Что включают доходы будущих периодов?
24. Как осуществляется учет доходов будущих периодов?
25. Назовите состав резервов предстоящих расходов.
26. Как формируются и используются резервы предстоящих расходов?

Тест

1. При признании в учете выручки от продажи готовой продукции ее стоимость списывают со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счетов:
 - а) 90 «Продажи»;
 - б) 45 «Товары отгруженные»;
 - в) 91 «Прочие доходы и расходы».
2. Отпуск готовой продукции покупателям осуществляется на основании:
 - а) акта;
 - б) требования;
 - в) накладной.
3. В какие сроки при продаже продукции организация должна выписать счет-фактуру и зарегистрировать его в установленном порядке:
 - а) не позднее 10 дней;
 - б) в течение трех дней;
 - в) не позднее пяти дней.
4. Если организация определяет расходы на продажу постоянными и в бухгалтерском учете признает выручку от продажи продукции, то расходы на продажу списываются:
 - а) Дт сч. 45 Кт сч. 44;
 - б) Дт сч. 90 Кт сч. 45;
 - в) Дт сч. 90 Кт сч. 44.
5. Запись Дт сч. 90-3 Кт сч. 68 означает:
 - а) начисление налога на добавленную стоимость по проданной продукции;
 - б) получение сумм налога на добавленную стоимость от покупателя;
 - в) зачет сумм налога на добавленную стоимость.
6. Отгрузка продукции покупателям и предъявление им расчетных документов в общеустановленном порядке отражаются бухгалтерской записью:
 - а) в сумме стоимости отгруженной продукции по отпускным ценам, включая НДС, — Дт сч. 62 Кт сч. 90;

- б) в сумме стоимости отгруженной продукции по отпускным ценам, включая НДС, — Дт сч. 90 Кт сч. 62;
 - в) в сумме стоимости отгруженной продукции по отпускным ценам без НДС — Дт сч. 90 Кт сч. 43.
7. По дебету сч. 90 отражается:
- а) производственная себестоимость проданной продукции;
 - б) полная себестоимость проданной продукции;
 - в) выручка от продаж.
8. Закрытие субсчетов 1, 2, 3, 4 на субсчет 9 счета 90 производится:
- а) ежемесячно;
 - б) только в конце года;
 - в) по мере необходимости.
9. Остаток на конец месяца по счету 90:
- а) должен быть равен нулю;
 - б) отражает стоимость проданной продукции по фактической стоимости;
 - в) отражает стоимость проданной продукции по нормативной стоимости.
10. Поставщик регистрирует счет-фактуру в:
- а) Книге покупок;
 - б) Книге продаж;
 - в) журнале-ордере № 11.
11. Начислен НДС с суммы полученного аванса:
- а) Дт сч. 19 Кт сч. 68;
 - б) Дт сч. 90 Кт сч. 68;
 - в) Дт сч. 62 Кт сч. 68.
12. Направлена прибыль на выплату доходов учредителям и участникам:
- а) Дт сч. 99 Кт сч. 75 (70);
 - б) Дт сч. 91 Кт сч. 75 (70);
 - в) Дт сч. 84 Кт сч. 75 (70).
13. Списание потерь материальных ценностей в результате стихийного бедствия:
- а) Дт сч. 91 Кт сч. 10;

- б) Дт сч. 99 Кт сч. 10;
в) Дт сч. 84 Кт сч. 10.
14. Произведены отчисления от прибыли в резервный капитал:
а) Дт сч. 86 Кт сч. 99;
б) Дт сч. 91 Кт сч. 86;
в) Дт сч. 99 Кт сч. 86;
г) Дт сч. 84 Кт сч. 82;
д) Дт сч. 91 Кт сч. 83.
15. Финансовый результат деятельности организации за год отражается на счете:
а) 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
б) 91 «Прочие доходы и расходы»;
в) 99 «Прибыли и убытки».
16. Чистая прибыль списывается в конце года:
а) Дт сч. 99 Кт сч. 82;
б) Дт сч. 99 Кт сч. 84;
в) Дт сч. 90 Кт сч. 99.
17. Расходы будущих периодов — это:
а) средства, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам;
б) затраты, произведенные организацией в отчетном периоде;
в) затраты, произведенные организацией в предшествующем и/или отчетном периодах, но подлежащие включению в себестоимость продукции (работ, услуг) в последующие периоды.
18. В состав доходов будущих периодов включаются:
а) субсидии, полученные из государственного бюджета;
б) арендная плата, полученная авансом;
в) возмещение убытков, полученных в результате стихийного бедствия.
19. Создание резервов предстоящих расходов:
а) не обязательно;
б) обязательно;
в) по решению налоговых органов.
20. Не может иметь остаток на конец отчетного года резерв:
а) на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

- б) на выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- в) на ремонт основных средств (ремонтный фонд);
- г) на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Глава 8. Бухгалтерская (финансовая) отчетность

Вопросы

1. Виды бухгалтерской отчетности.
2. Состав бухгалтерской отчетности.
3. Перечислите общие требования к бухгалтерской отчетности.
4. Перечислите разделы актива и пассива баланса.
5. Каков общий порядок формирования показателей баланса?
6. Правила оценки статей бухгалтерского баланса.
7. Основное содержание отчета о прибылях и убытках.
8. Порядок формирования данных отчета о прибылях и убытках.
9. Какую информацию содержит приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5)?
10. Что отражается в пояснительной записке?
11. Что понимается под взаимоувязкой показателей форм отчетности?
12. Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности.

Тест

1. Бухгалтерская отчетность представляет:
 - а) набор бухгалтерских регистров об объеме продукции (работ, услуг);
 - б) перечень соответствующих форм об имущественном положении организации;
 - в) единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и результатах ее хозяйственной деятельности, составляемую на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам;
 - г) информацию организации по заемным источникам за отчетный период.
2. Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности в обязательном порядке проводится:
 - а) переоценка объектов учета;

- б) распределение косвенных расходов;
 - в) инвентаризация;
 - г) реформация.
3. Бухгалтерская отчетность составляется по данным: 1) Главной книги; 2) учетных регистров; 3) первичных документов; 4) бухгалтерских балансов. Варианты ответов:
- а) 1, 2;
 - б) 3, 4;
 - в) 1, 4.
4. В активе баланса в сгруппированном виде представлены:
- а) имущество;
 - б) источники;
 - в) хозяйственные процессы;
 - г) результаты хозяйственной деятельности.
5. В пассиве баланса сгруппированы:
- а) активы;
 - б) результаты хозяйственной деятельности;
 - в) хозяйственные процессы;
 - г) источники образования активов.
6. Основные средства и нематериальные активы в бухгалтерской отчетности оцениваются:
- а) по фактической себестоимости;
 - б) по учетным ценам;
 - в) по первоначальной стоимости;
 - г) по остаточной стоимости.
7. Материальные ресурсы в бухгалтерском учете и отчетности учитываются:
- а) по учетным ценам;
 - б) по договорным ценам;
 - в) по оптовым и прејскурантным ценам;
 - г) по фактической себестоимости.
8. Готовая продукция в бухгалтерском балансе отражается:
- а) по фактической производственной себестоимости;
 - б) по нормативной (плановой) производственной себестоимости;
 - в) по контрактной себестоимости;

- г) по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости.
9. Уставный капитал в балансе отражается:
- по номинальной стоимости акций;
 - на сумму оплаченной части акций;
 - на сумму вкладов учредителей;
 - на сумму, указанную в учредительных документах.
10. Себестоимость проданной продукции формируется:
- по Дт сч. 90 субсчет «Себестоимость продаж»;
 - по Кт сч. 99 «Прибыли и убытки»;
 - по Кт сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Примечание. На вопросы тестов может быть дано несколько правильных ответов.

Ключи к тестам

К главе 1

№ вопроса	№ ответа	№ вопроса	№ ответа
1	а	11	б
2	б	12	в
3	в	13	б
4	а	14	а
5	б	15	а
6	в	16	б
7	в	17	а, в, г
8	г	18	г
9	а	19	в
10	б	20	г

К главе 2

№ вопроса	№ ответа	№ вопроса	№ ответа
1	а	6	а
2	г	7	г
3	в	8	в
4	в	9	а
5	а	10	в

К главе 3

№ вопроса	№ ответа	№ вопроса	№ ответа	№ вопроса	№ ответа
1	в	13	а	25	б
2	в	14	б	26	б
3	а	15	б	27	а
4	а	16	в	28	б
5	б	17	а	29	в
6	б	18	б	30	б
7	б	19	б	31	б
8	б	20	а	32	а, в
9	в	21	в	33	в
10	б	22	в	34	г
11	в	23	б	35	а
12	б	24	б, г		

К главе 4

№ вопроса	№ ответа	№ вопроса	№ ответа	№ вопроса	№ ответа
1	г	11	в	21	б
2	а, б, г	12	в	22	а, г
3	а	13	а, в, г, е, ж	23	г
4	а	14	б	24	а
5	г	15	б, г	25	г
6	а, б	16	а, в, г	26	в
7	а	17	а	27	а
8	а, в, г, е	18	в	28	а
9	в	19	а	29	а
10	б	20	г	30	е

К главе 5

№ вопроса	№ ответа	№ вопроса	№ ответа
1	б	11	а
2	а	12	г
3	а	13	а
4	а, б	14	а
5	б	15	б
6	а	16	в
7	б, в, г	17	б

№ вопроса	№ ответа	№ вопроса	№ ответа
8	б	18	б
9	а, б	19	б
10	а	20	б

К главе 6

№ вопроса	№ ответа	№ вопроса	№ ответа
1	б	26	б
2	в	27	а
3	б	28	в
4	в	29	в
5	б	30	в
6	б	31	г
7	а	32	в
8	б	33	в
9	в	34	б
10	а	35	в
11	в	36	а
12	б	37	в
13	в	38	г
14	б	39	в
15	г	40	в
16	в	41	г
17	б	42	а
18	а	43	г
19	а	44	в
20	в	45	а
21	а	46	в
22	в	47	а
23	в	48	г
24	б	49	б
25	б	50	б

К главе 7

№ вопроса	№ ответа	№ вопроса	№ ответа
1	а	11	в
2	в	12	в

№ вопроса	№ ответа	№ вопроса	№ ответа
3	в	13	а
4	в	14	г
5	а	15	в
6	а	16	б
7	б	17	в
8	б	18	б
9	а	19	а
10	б	20	г

К главе 8

№ вопроса	№ ответа	№ вопроса	№ ответа
1	в	6	г
2	в, г	7	г
3	а	8	г
4	а	9	г
5	г	10	а

Литература

Законодательные и нормативно-инструктивные акты

1. Гражданский кодекс РФ. Части I и II.
2. Налоговый кодекс РФ. Части I и II.
3. Трудовой кодекс РФ.
4. Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
5. Федеральный закон от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».
6. Федеральный закон от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».
7. Федеральный закон от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (в редакции последующих законов).
8. Федеральный закон от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».
9. Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».
10. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н, с последующими изменениями и дополнениями.
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н.
12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утвержденное Приказом Минфина РФ от 24.10.2008 г. № 116н.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденное Приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. №154 н
14. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н.
15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н.
16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н.
17. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденное Приказом Минфина РФ от 25.11.1998 г. № 56н.
18. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01), утвержденное Приказом Минфина РФ от 28.11.2001 г. № 96н.
19. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.
20. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.
21. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), утвержденное Приказом Минфина РФ от 29.04.2008 № 48н.
22. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000), утвержденное Приказом Минфина РФ от 27.01.2000г. № 11н.
23. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утвержденное Приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 92н.
24. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденное Приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н.

25. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденное Приказом Минфина РФ от 16.10.2008 г. № 107н.
26. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 16/02), утвержденное Приказом Минфина РФ от 02.07.2002 г. № 66н.
27. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утвержденное Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н.
28. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденное Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н.
29. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утвержденное Приказом Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н.
30. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03), утвержденное Приказом Минфина РФ от 24.11.2003 г. № 105н.
31. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н.
32. Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве».
33. Постановление Госкомстата РФ от 09.08.1999 г. № 66 «Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения».
34. Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1999 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации».
35. Постановление Госкомстата РФ от 27.03.2000 г. № 26 «Об утверждении унифицированной формы № ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией».

36. Постановление Госкомстата РФ от 01.08.2001 г. № 55 «Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации № АО-1 "Авансовый отчет"».
37. Постановление Госкомстата России от 21.01.2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».
38. Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты».
39. Постановление Правительства от 02.12.2000 г. № 914 «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС».
40. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».
41. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций. Письмо Министерства финансов РФ от 30.12.1993 г. № 160.
42. Положение ЦБ РФ от 03.10.2002 г. № 2-П «О безналичных расчетах в РФ».
43. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.
44. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49.
45. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н.
46. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены Приказом Минфина России от 13.12.2003 г. № 91н.
47. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные Приказом Минфина РФ от 26.12.2002 г. № 135н.
48. Порядок ведения кассовых операций в РФ. Письмо ЦБ РФ от 04.10.1993 г. № 18.

49. Отраслевые методические рекомендации (инструкции) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

Основная литература

1. *Анциферова И. В.* Бухгалтерский финансовый учет: Учеб. пособие. — М.: Перспектива, 2005.
2. *Вещунова Н. Л.* Бухгалтерский учет: Учебник. — М.: ТК «Велби», Проспект, 2005.
3. *Гарифуллин К. М., Ивашкевич В. Б.* Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие. — Казань: Казанский финансово-экономический институт, 2002.
4. *Зонова А. В., Адамайтис Л. А., Бачуринская И. Н.* Бухгалтерский учет и анализ: Учеб. пособие. — М.: Эксмо, 2009.
5. *Камышанов П. И.* Бухгалтерский финансовый учет: Учебник. — 2-е изд., исп. и доп. — М.: Омега-Л, 2005.
6. *Кондраков Н. П.* Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2005.
7. *Кутер М. И.* Теория бухгалтерского учета: Учебник. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2003.
8. *Суглобов А. Е., Жарылгасова Б. Т.* Бухгалтерский учет и аудит: Учебник. — М.: Экономистъ, 2008.
9. *Тумасян Р. З.* Бухгалтерский учет: Учеб.-практ. пособие. — 9-е изд., стер. — М.: Омега-Л, 2009.

А. В. Зонова, И. Н. Бачуринская, С. П. Горячих
БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Серия «Учебное пособие»

Заведующий редакцией
Руководитель проекта
Ведущий редактор
Литературный редактор
Художник
Корректоры
Верстка

А. Толстиков
Е. Базанов
Е. Маслова
Т. Середова
К. Радзевич
О. Озерина, Н. Сулейманова
А. Полянский

Подписано в печать 17.11.10. Формат 60×90/16. Усл. п. л. 30. Тираж 3000. Заказ 3654.

ООО «Лидер», 194044, Санкт-Петербург, Б. Сампсониевский пр., д. 29а.

Налоговая льгота — общероссийский классификатор продукции ОК 005-93, том 2; 95 3005 — литература учебная.

Отпечатано в соответствии с предоставленными материалами в ЗАО «ИПК Парето-Принт».

Тверь, www.pareto-print.ru.

Бухгалтерский финансовый учет



Зонова Алевтина Вениаминовна — доктор экономических наук, профессор, декан факультета экономики Вятского государственного гуманитарного университета, почетный работник высшего профессионального образования РФ, действительный член института профессиональных бухгалтеров России, автор более 120 научных работ, в том числе 8 учебных пособий и 3 монографий. Сфера профессиональных интересов — развитие бухгалтерского учета: методология и практика.



Бачуринская Ирина Николаевна — кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита Вятского государственного гуманитарного университета, действительный член Института профессиональных бухгалтеров России, автор 30 научных и учебных изданий. Сфера профессиональных интересов — теория и практика бухгалтерского учета в РФ.



Горячих Светлана Павловна — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита Вятского государственного гуманитарного университета, действительный член Института профессиональных бухгалтеров России, автор более 50 научных и учебных изданий. Сфера профессиональных интересов — актуальные проблемы бухгалтерского учета и налогообложения.

В учебном пособии рассматриваются организация и методология бухгалтерского учета, содержание и методики учета отдельных его объектов, бухгалтерская финансовая отчетность. Подробно изложены все разделы финансового учета, последовательно отражены соответствующие законодательно-нормативные документы, порядок ведения учета и раскрытия информации в финансовой отчетности, а также типовые хозяйственные операции.

Особое внимание уделено таким важным объектам учета, как активы, обязательства и капитал.

Материал изложен в соответствии с современной нормативной базой по бухгалтерскому учету и налогообложению организаций.

Предназначено для студентов вузов, обучающихся по направлению подготовки 080100 «Экономика» (квалификация «бакалавр»), а также преподавателей, научных и практических работников.

ПИТЕР®

Заказ книг:

197198, Санкт-Петербург, а/я 127
тел.: (812) 703-73-74, postbook@piter.com

61093, Харьков-93, а/я 9130
тел.: (057) 758-41-45, 751-10-02, piter@kharkov.piter.com

www.piter.com — вся информация о книгах и веб-магазин

ISBN 978-5-4237-0089-8



9 785423 700898